



*Consiglio Nazionale
dell'Economia e del Lavoro*

L'ASSEMBLEA

(nella seduta 26 ottobre 2022)

VISTO l'art. 99 della Costituzione;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa);

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine di fornire elementi per l'esercizio da parte del CNEL della prerogativa di cui all'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTE le proprie Osservazioni e Proposte – n. 409/2021 - inoltrate alle Commissioni Finanze riunite del Senato e della Camera concernenti "Note per l'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario") all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1° marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 8 febbraio 2022;

VISTA la propria nota 22 ottobre 2022, n. 1909, con cui viene formulato l'invito alla prosecuzione dei lavori della sopra richiamata Commissione di studio;

VISTO il verbale della riunione plenaria dei sottogruppi del 26 ottobre 2021 in cui si dà atto della necessità di prosecuzione degli approfondimenti tecnici dei singoli *cluster* relativi alle spese fiscali con la partecipazione di rappresentanti del CNEL ed in contraddittorio con gli esperti fiscali delle organizzazioni rappresentative degli interessi coinvolti dalle misure incluse nei suddetti *cluster*;

VISTA la nota 21 febbraio 2022, n. 428, a firma del Prof. Franco Gallo di trasmissione degli elaborati della richiamata Commissione di studio;

VISTO in particolare l'elaborato "*IVA, Accise e ruolo del fisco nella transizione verde*", prodotto dal Sottogruppo I, coordinato dalla Prof.ssa Livia Salvini e composto dai Professori Massimo Baldini, Massimo Basilavecchia, Andrea Fedele, Silvia Giannini, Paolo Liberati, dalla D.ssa Tamara Gasparri e dall'Avv. Chiara Todini, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati tenute nei giorni 18 novembre 2021, 10 dicembre 2021, 11 gennaio 2022, 2 febbraio 2022, 16 febbraio 2022 e 18 marzo 2022, trasmesso al CNEL in data 21 aprile 2022;

VISTO il verbale della seduta dell'Ufficio di Presidenza del 19 maggio 2022 con riferimento all'O.d.g. dell'Assemblea 20 maggio 2022;

VISTO il verbale dell'Assemblea 20 maggio 2022 (punto n. 3c all'O.d.g.);

Vista la nota del Presidente del CNEL n. 1749, del 8 settembre 2022 di trasmissione, tra l'altro, dell'elaborato "*IVA, Accise e ruolo del fisco nella transizione verde*" e di richiesta ai componenti dell'Assemblea di far pervenire osservazioni scritte sullo stesso;

ESAMINATA la nota CGIL (4 maggio 2022) unita al presente documento;

VISTO il verbale dell'Assemblea 28 settembre 2022 (punto n. 7 all'O.d.g.);

UDITA la relazione del Presidente del CNEL coadiuvato dal Dott. Patrizio Michetti;

TENUTO CONTO della discussione assembleare;

SENTITO il Segretario generale Cons. Mauro Nori,

APPROVA

l'unito atto di Osservazioni e proposte del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro concernente "*IVA, Accise e ruolo del fisco nella transizione verde*" composto di due Sezioni tematiche.

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente della Camera dei deputati, al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente del Consiglio dei ministri per il seguito di rispettiva competenza.

IL PRESIDENTE

Prof. Tiziano TREU



IVA E ACCISE E RUOLO DEL FISCO NELLA TRANSIZIONE VERDE

Sezione I

Proposte di revisione dell'imposta sul valore aggiunto

1. Introduzione

L'imposta sul valore aggiunto (Iva), diffusamente applicata nei paesi dell'Unione Europea, è una delle più importanti imposte in termini di gettito, seconda solo al prelievo personale sul reddito. La sua applicazione, sollecitata dalla Comunità Economica Europea nel 1962 e ispirata all'adozione dell'Iva in Francia già nel 1954, aveva l'obiettivo di armonizzare il precedente eterogeneo sistema di imposte sulle vendite o di imposte plurifase cumulative sul valore pieno applicate dai singoli stati membri. In Italia, fu introdotta nel 1972 in sostituzione dell'Imposta Generale sull'Entrata (IGE), in corrispondenza di una più ampia riforma tributaria. Attualmente, essa si applica con quattro aliquote (4, 5, 10 e 22 per cento) e dà luogo ad un gettito pari al 6 per cento del Pil, tra i livelli più bassi tra gli stati membri della UE nonostante il fatto che l'aliquota ordinaria sia tra le più elevate.¹ La Tavola 1 dà conto delle modifiche intervenute nel tempo fin dal momento dell'introduzione dell'Iva. Come si può notare, l'aliquota ordinaria in Italia è sempre aumentata, passando dal 12 per cento (1973), al 14 per cento (1977), al 15 per cento (1981), al 18 per cento (1982), al 19 per cento (1988), al 20 per cento (1997), al 21 per cento (2011), al 22 per cento (dal 2013). Al contrario, l'aliquota ridotta per beni e servizi (Parte II della Tabella A del DPR 633/72) ha oscillato dal 6 per cento, all'8 per cento, al 10 per cento, per poi scendere al 2 per cento nel 1985 e risalire al 4 per cento nel 1989. La preesistenza dell'aliquota del 4 per cento al 1° gennaio 1991 ha consentito la sua permanenza pur dopo che, a livello europeo, l'aliquota minima è stata fissata al 5 per cento (applicata attualmente in Italia ai beni inclusi nella parte II-bis della tabella). Per i beni e servizi della parte III della tabella A, l'aliquota era coincidente con quella ridotta prevista per la parte II, fino al 1985, quando l'aliquota del 10 per cento si è suddivisa tra il 2 e il 9 per cento. In sostanza, si è avuto nel 1985 un aumento di tre punti dell'aliquota ordinaria, e una riduzione dell'aliquota ridotta, passata dal 10 per cento al 2 e al 9 per cento. Quest'ultima aliquota, per la parte III della tabella A, è rimasta in vigore fino al 1995, quando è stata aumentata al valore attuale (10 per cento). Infine, l'aliquota prevista inizialmente nella Tabella B del DPR 633/72 per i beni "di lusso" è cresciuta dal

¹ L'aliquota del 5 per cento si applica ad un numero molto limitato di specifici beni: a) prestazioni di carattere sanitario ed educativo rese da cooperative sociali e loro consorzi; b) basilico, rosmarino e salvia, freschi, origano a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione; piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia (dal 2016); c) prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare (dal 2017); d) strumentazione sanitaria di vario tipo per l'emergenza Covid-19 (dal 2020); e) tartufi freschi o refrigerati (dal 2019); f) prodotti per la protezione dell'igiene femminile compostabili secondo la norma UNI EN 13432:2002 o lavabili e coppette mestruali (dal 2020). Nella sostanza, il sistema italiano può essere interpretato come un sistema a tre aliquote.

18 per cento al 30, al 35 e infine al 38 per cento (1974, 1977, 1982) per poi essere soppressa, per effetto della mutata disciplina delle direttive; i prodotti ivi indicati sono caratterizzati, da allora, da indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sugli acquisti.

In questa prospettiva, anche il recente dibattito sull'Iva si è spesso concentrato su possibili aumenti in relazione alle clausole di salvaguardia che, introdotte in forma generica con il DL 98/2011, furono poi trasformate in incrementi di aliquote Iva con il DL 201/2011 nel caso di assenza di copertura garantita da altri provvedimenti fiscali. Dal gennaio 2021, le clausole sono state abolite. Ciò ha consentito di ricondurre la discussione intorno al prelievo Iva da un lato all'opportunità di mantenere un'accentuata differenziazione delle aliquote, dall'altro alle possibilità di una sua rimodulazione in modo da favorire processi di revisione di altre imposte.

Più di recente si sono manifestati almeno due specifici motivi per riprendere in considerazione la possibilità di una revisione dell'Iva. Il primo, più importante, è contenuto nell'art. 4 del disegno di legge delega (AC 3343) per la revisione del sistema fiscale, ove si afferma l'intenzione di una *razionalizzazione dell'Iva, con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle diverse basi imponibili tra le diverse aliquote*. Gli obiettivi, almeno quelli dichiarati nel disegno di legge delega, riguardano la semplificazione della gestione e dell'applicazione dell'imposta, il contrasto all'evasione e all'erosione, l'aumento del grado di efficienza del sistema in coerenza con la disciplina europea. Il secondo elemento ha una radice meno recente, ribadita comunque nella strategia EU 2020, che suggerisce l'opportunità di ridurre il carico fiscale sul lavoro e di trasferirlo su forme di imposizione indiretta (*tax shift*). Al riguardo, la Commissione Europea ha suggerito di evitare inasprimenti dell'imposizione indiretta senza una corrispondente riduzione delle imposte dirette.² Si tratta di una strategia che in Italia potrebbe essere adottata, in questa fase, per trasferire sull'Iva parte della riduzione del carico fiscale intervenuta in sede Irpef con i provvedimenti recentemente adottati, e anche in prospettiva di una nuova e più marcata riforma dell'intero sistema di prelievo sui redditi.

Tuttavia, procedere ad una revisione dell'Iva – almeno in Italia – ha da sempre suscitato particolari preoccupazioni relativamente ai probabili effetti distributivi avversi sulle famiglie a basso reddito, derivanti sia dall'eventuale riduzione del numero delle aliquote, sia dalla rimodulazione del prelievo tra imposte dirette e indirette. Per ciò che concerne la numerosità delle aliquote e l'impiego delle aliquote ridotte, emerge dalla teoria economica l'indicazione generale che una differenziazione a scopi redistributivi sia opportuna in assenza di strumenti alternativi con i quali raggiungere quegli stessi obiettivi, ad esempio in assenza di imposte progressive o di trasferimenti monetari. Si tratta di una prescrizione, tra l'altro, che rende evidente il *trade-off* tra equità ed efficienza, dato che considerazioni di efficienza spingerebbero ad applicare aliquote più elevate sui beni a domanda rigida, il cui consumo – generalmente – pesa di più sui bilanci delle famiglie meno agiate; mentre considerazioni di equità porterebbero verso conclusioni opposte. Nella pratica, l'efficacia distributiva di una differenziazione delle aliquote appare comunque piuttosto limitata; in proposito, l'esperienza inglese, che si caratterizza per l'ampio uso dell'aliquota zero su numerosi beni e servizi ritenuti meritori

² Sul tema, di recente, si veda Curci N., Savegnago M. (2019), "Shifting taxes from labour to consumption: the efficiency-equity trade-off", *Temi di Discussione*, 1244, Banca d'Italia.

di trattamento agevolato, dimostra che trasferimenti monetari (o altri strumenti di spesa) raggiungono esiti distributivi migliori rispetto al trattamento di favore riservato in sede Iva.³ La ragione principale è costituita dal fatto che l'applicazione di aliquote ridotte a beni ritenuti necessari non ricade esclusivamente su soggetti bisognosi, ma si estende a tutti i consumatori. Con poche eccezioni, infatti, i soggetti più abbienti acquistano quantità maggiori di tutti i beni, con la conseguenza che il beneficio implicito dell'aliquota ridotta (rispetto all'aliquota ordinaria) si concentri comunque in maggior misura – anche se in grado diverso – nella parte alta della distribuzione del reddito.⁴ A favore di aliquote multiple, inoltre, possono esercitare un ruolo anche considerazioni di efficienza; in particolare, al fine di compensare almeno parzialmente gli effetti distorsivi sull'offerta di lavoro causati dalle imposte sul reddito, nella teoria economica si sostiene la necessità di una tassazione maggiore dei beni complementari al riposo e una tassazione minore dei beni ad esso sostituiti. Alla chiarezza delle prescrizioni teoriche fa riscontro, in questo caso, una difficoltà di applicazione pratica costituita dall'assenza di stime affidabili delle elasticità dirette e delle elasticità incrociate sulle quali fondare il prelievo.

Sul piano della concreta applicazione del tributo, dalle esperienze europee emerge un certo favore per una differenziazione delle aliquote. Dalla Tavola 2 si riscontra, inoltre, una maggiore eterogeneità delle aliquote nei paesi dell'area Euro, nella quale 5 paesi (tra cui l'Italia) fanno ancora ampio uso dell'aliquota super ridotta (inferiore al 5 per cento) e un uso piuttosto variabile delle aliquote ridotte. In quest'ultimo caso, solo 4 paesi applicano un'unica aliquota ridotta senza applicare aliquote super ridotte (Estonia, Germania, Paesi Bassi, Repubblica Slovacca). Ai fini di quanto sarà argomentato successivamente in relazione alle proposte di revisione dell'Iva italiana, è anche utile notare che questi stessi paesi sono gli unici nell'area Euro ad applicare un'Iva a due aliquote. Fuori dall'area Euro, si sommano a questi paesi la Bulgaria (in cui la differenziazione riguarda però il solo settore alberghiero) e la Danimarca che è invece l'unico caso in Europa ad applicare una sola aliquota anche piuttosto elevata (25 per cento). Laddove esiste una differenziazione, vi è il comune orientamento, tra i paesi membri, ad applicare l'aliquota ridotta ai generi alimentari, ai prodotti farmaceutici e alle prestazioni sanitarie, all'accesso ai servizi culturali, ai prodotti dell'editoria, ai beni e servizi connessi al settore agricolo e a quello turistico-alberghiero.

Si tratta di settori in cui si combinano in varia misura obiettivi distributivi (generalmente prevalenti), di sostegno al consumo di beni di merito e di penalizzazione del consumo di beni con esternalità negative, e di riduzione del prelievo su spese non discrezionali; ma assumono una certa rilevanza anche obiettivi di tutela della concorrenza in settori particolarmente esposti alla concorrenza internazionale – soprattutto in ragione della difficoltà dei soggetti Iva di traslare l'imposta sui prezzi – o, in una prospettiva più domestica, di protezione di settori ad alta intensità di lavoro e di contrasto all'evasione (ad esempio, nel caso dell'edilizia o per alcune attività di manutenzione o riparazione).

³ Crawford I., Keen M., Smith S. (2010), "Value Added Tax and Excises", in Mirrlees *et al.* (eds.), *The Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, Oxford University Press.

⁴ Il punto è stato rilevato in diversi studi, tra cui Joumard I., Pisu M., Bloch D. (2012), "Tackling Income Inequality – The role of taxes and transfers", *OECD Journal: Economic Studies*, Vol. 2012/1. In un recente studio, si dimostra la scarsa relazione tra un indicatore di elasticità al reddito (l'elasticità di Gini) e il livello delle aliquote effettivamente applicate ai diversi beni. Si veda Lanterna F., Liberati P., (2022), *Using the Value Added Tax for Redistributive Purposes in Italy: Is It Still Worth?*, mimeo, Università Roma Tre.

Alcune di queste motivazioni possono assumere carattere permanente, mentre altre potrebbero richiedere solo temporanee deviazioni dal regime ordinario.⁵ Al riguardo, particolare attenzione dovrà essere posta sull'inopportunità di applicare aliquote ridotte su consumi con effetti esterni negativi (ad esempio, i combustibili) o con effetti negativi per gli stessi consumatori (come alcol o tabacco). D'altra parte, l'applicazione di un'aliquota unica avrebbe il vantaggio di scoraggiare attività di *lobby* per richiedere trattamenti di favore – analogamente a quanto accade nell'intero comparto delle spese fiscali – oltre a ridurre i costi amministrativi dovuti, ad esempio, alle procedure di rimborso dell'Iva per gli operatori a credito e le opportunità di evasione e di elusione determinate dai differenziali di aliquota negli stadi intermedi.

Per ciò che concerne la rimodulazione del prelievo tra dirette e indirette, le resistenze ad uno spostamento del carico fiscale sono in parte riconducibili all'argomento precedente. In particolare, assume rilevanza, come ostacolo a revisioni in questa direzione, la sensazione che si riduca il grado di progressività generale del sistema tributario. Si tratta di un'argomentazione che non appare completamente infondata, soprattutto se la riduzione dovesse riguardare l'Irpef. La fondatezza di questo argomento, tuttavia, può essere in parte mitigata dall'osservazione che la progressività formale dell'Irpef è destinata, in maniera crescente, a coinvolgere (più di quanto già non accada) soltanto i redditi da lavoro e le pensioni, anche in ragione di quanto affermato nel disegno di legge delega (art. 2, I comma, lett. a)), nel quale, per l'imposizione personale sui redditi, si prevede la *progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale*. Da ciò consegue da un lato una compressione del grado di progressività sostanziale del tributo, nella misura in cui tutti i redditi non da lavoro saranno oggetto di forme di tassazione sostitutiva, di natura reale e proporzionale; e dall'altro una riduzione del grado di generalità dello stesso. L'obiezione principale che l'Iva sia poi un'imposta regressiva sul reddito, in ragione del fatto che il risparmio cresce con il reddito, può essere a sua volta mitigata dall'argomentazione che essa è progressiva sul consumo e che – nel ciclo vitale – il consumo è un migliore indicatore del benessere economico delle famiglie, almeno secondo la teoria del reddito permanente. L'argomentazione teorica si fonda sull'ipotesi che anche chi risparmia prima o poi dovrà consumare il suo reddito e quindi sarà tassato sulla spesa; va però osservato che a chiusura dell'argomentazione è necessario che sia presente un'imposta sulle successioni e donazioni particolarmente efficace e altrettanto generale per tassare forme di 'consumo' del reddito che non si traducono in spesa diretta. Dal punto di vista dell'evoluzione di questo *tax shift*, va poi osservato che l'Italia appare in leggera controtendenza rispetto ai paesi Ocse, come riportato nella Figura 1. Come si può osservare nel grafico superiore, il peso dell'Irpef sul Pil è significativamente superiore a quello dell'Iva; ma nel grafico inferiore si può rilevare che mentre il peso dell'Irpef, negli ultimi venti anni, tende a superare quello della media Ocse, il peso dell'Iva appare notevolmente inferiore alla stessa media sin dal 1990.

In generale, poiché le questioni distributive assumono rilevanza nel contrasto ad ipotesi di variazione dell'Iva, è opportuno concentrare l'attenzione sul ruolo delle aliquote ridotte. Sotto questo profilo, si rivengono anche indicazioni contraddittorie in seno all'Unione Europea: da un lato, la recente *Communication on Business Taxation for the*

⁵ Sul tema si può fare riferimento a TAXUD/2012/DE/323/, *A Study on the Economic Effects of the Current Vat Structure*, Final Report.

21st Century (COM (2021) 251 Final) ha consigliato di limitare l'impiego delle aliquote multiple e delle esenzioni che non siano in grado di raggiungere gli obiettivi distributivi desiderati; dall'altro, la recente proposta di modifica dell'Allegato III della Direttiva 2006/112/CE (dicembre 2021) estende la possibilità di applicare aliquote ridotte ad una gamma più ampia di beni e servizi.⁶ Allo stesso tempo, questa proposta conferma che l'aliquota ordinaria non potrà essere inferiore al 15 per cento, che gli Stati membri possono applicare al massimo due aliquote ridotte non inferiori al 5 per cento ad un massimo di 24 voci tra quelle elencate nell'Allegato III, e un'aliquota inferiore al 5 per cento e un'esenzione ad un massimo di 7 voci tra quelle riportate nello stesso allegato. Di particolare interesse, ai fini del coordinamento con le accise, sono due ulteriori previsioni. La prima riguarda l'abolizione, entro il gennaio 2030, delle aliquote Iva ridotte e delle esenzioni sui combustibili fossili e su altri beni aventi un analogo impatto sulle emissioni di gas a effetto serra; la seconda riguarda l'eliminazione, entro il gennaio 2032, delle stesse agevolazioni sui fertilizzanti chimici e sui pesticidi chimici. Oltre agli evidenti obiettivi ambientali, va considerato che la modalità naturale di correzione di queste esternalità negative consiste generalmente nell'applicazione di accise, perché ad esse – in quanto imposte speciali – è solitamente riservato il compito di generare un 'prezzo di equilibrio' più elevato tale da indurre una quantità consumata inferiore rispetto all'ipotesi di una loro assenza.⁷ Inoltre, l'Iva influisce sul prezzo del consumatore finale, ma non produce effetti sui prezzi nelle fasi intermedie di produzione; ne consegue la sostanziale inefficacia dell'Iva nel modificare la struttura dei prezzi relativi e la composizione degli input nella produzione, e quindi l'irrilevanza della stessa nell'incoraggiare l'adozione di funzioni di produzione ambientalmente orientate. Sotto questo profilo, ricorrere ad una differenziazione delle aliquote per correggere effetti che sono già incorporati nell'uso dell'accisa sarebbe dunque una duplicazione che avrebbe l'effetto di ricondurre al prelievo Iva obiettivi non propri. L'abolizione inclusa nella proposta di Direttiva può quindi essere inquadrata anche in questa prospettiva di uso più appropriato degli strumenti per fini ambientali, una prospettiva che risulta però meno netta nel momento in cui si prevede che aliquote ridotte dell'Iva possano essere applicate a beni e servizi rispettosi dell'ambiente (pannelli solari, biciclette, servizi di riciclaggio dei rifiuti), pur considerando che per alcuni di questi beni la riduzione dell'Iva potrebbe incoraggiarne l'impiego da parte di consumatori finali.

La prospettiva di limitare l'impiego delle aliquote ridotte è particolarmente importante in Italia, se si considera che la stima del mancato gettito imputabile alle deviazioni discrezionali dell'Iva dal regime standard (il *policy gap*) è al di sopra della media dell'area Euro (53,7 per cento del gettito potenziale) e seconda solo alla Spagna. Ciò si deve al fatto che in Italia la base imponibile soggetta ad aliquote ridotte (il 43 per cento) è circa il doppio di quella in media osservabile in altri paesi europei, e che l'impatto delle aliquote multiple (*tax rate gap*) è il più alto in Europa (con l'eccezione di Cipro). Aggiungendo poi il livello di evasione del tributo (anche dovuto al differenziale di aliquota negli stadi intermedi), l'Italia è il paese che si colloca nelle ultime posizioni in

⁶ Si veda la tavola A.1 in Appendice 2, nella quale si riporta l'attuale schema dell'allegato III e le modifiche che si propongono.

⁷ Nella considerazione che l'accisa serve a formare un prezzo 'socialmente desiderabile' risiede anche la giustificazione teorica dell'applicazione dell'Iva non solo sul prezzo di mercato, ma sul prezzo di mercato comprensivo dell'accisa. Per i profili giuridici si veda l'Appendice 1.

Europa in quanto ad efficienza del prelievo.⁸ Si può allora affermare che, sulla base di questi parametri, i margini per una revisione dell'Iva appaiono significativi. In quanto segue, si propone l'analisi di possibili direzioni di revisione dell'Iva con l'obiettivo di razionalizzare l'esistente, e di ridurre il numero delle aliquote ed il costo distributivo di ottenere un maggiore gettito.⁹

2. L'impatto distributivo attuale

In termini di impatto distributivo dell'attuale Iva, si può far ricorso a tradizionali indicatori, di cui il più ovvio consiste nel verificare l'andamento dell'aliquota media dell'Iva in diversi punti della distribuzione del consumo o del reddito. In particolare, la Tavola 3 riporta l'aliquota media per decile di spesa equivalente e per decile di reddito equivalente (stimato a partire dal consumo)¹⁰; si può facilmente rilevare il consueto opposto andamento nei due casi. Da un lato, si manifesta piuttosto evidente la progressività dell'Iva qualora essa sia valutata sulla base imponibile di riferimento (la spesa per consumi); dall'altro si rileva invece una regressività piuttosto marcata nel momento in cui sia il reddito ad essere considerato come base di calcolo dell'aliquota media.¹¹ Nella prima colonna di Tavola 3, infatti, si passa dal 12,7 per cento del primo decile al 15,8 per cento dell'ultimo decile, con un costante profilo di crescita dell'aliquota media; nella seconda colonna, invece, si passa dal 10,2 per cento del primo decile al 4,9 per cento dell'ultimo decile con un costante profilo di riduzione dell'aliquota media. Per capire il ruolo delle aliquote multiple, è utile fare riferimento alla Figura 2, calcolata sui percentili di spesa equivalente, da cui si evince che la progressività sulla spesa è sostanzialmente determinata dall'aliquota ordinaria del 22 per cento. Ne consegue che l'esistenza di aliquote multiple possa essere effettivamente in grado di generare un impatto distributivo positivo sulla spesa totale; d'altra parte, l'andamento piuttosto piatto tra decili dell'aliquota media relativa alle due aliquote ridotte implica che ci sia una parte di sussidio implicito di cui beneficiano anche le famiglie più abbienti, una considerazione che si può meglio cogliere osservando la Figura 3, che fornisce la scomposizione percentuale dell'onere dell'Iva riferito alle diverse aliquote.

3. Gli effetti di possibili revisioni dell'Iva

⁸ Ueda J. (2017), *The Evolution of Potential V at Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies*, IMF Working Paper, WP/17/158, Washington DC: International Monetary Fund.

⁹ Quanto proposto riprende ed estende proposte formulate in precedenti lavori. In particolare: Liberati P. (2001), "The Distributional Effects of Indirect Tax Changes in Italy", *International Tax and Public Finance*, 8, 27-51; Gastaldi F., Liberati P., Pisano E., Tedeschi S. (2017), "Regressivity-Reducing Vat Reforms", *International Journal of Microsimulation*, 10, 39-72; Astrid (2021), *Proposte per una riforma fiscale sostenibile* (paragrafo 9), 72-101; Corte dei conti (2021), "Direzioni di Revisione dell'Imposta sul Valore Aggiunto", in *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica*, 123-137; Lanterna F., Liberati P. (2022), *Using the Value Added Tax for Redistributive Purposes in Italy: Is It Still Worth?*, mimeo, Università Roma Tre.

¹⁰ Si tratta di una stima rivolta a fornire indicazioni di massima della regressività del prelievo Iva e condotta a partire dai dati sulla propensione media al consumo per classi di reddito equivalente riportati in Ilardi G., Zanichelli F. (2020), *La formulazione dei quesiti sui consumi non durevoli nell'Indagine sui Bilanci delle Famiglie Italiane*, Banca d'Italia. Più che il livello delle aliquote medie stimate, è rilevante il profilo decrescente delle stesse.

¹¹ Il dibattito su quale sia il migliore indicatore per valutare la progressività o la regressività dell'Iva è risalente nel tempo, e coinvolge anche prospettive temporali differenti, ad esempio se il calcolo vada fatto sul reddito o sulla spesa corrente, oppure su qualche indicatore di reddito e di spesa nel ciclo vitale. Per una sintesi delle posizioni e una riproposizione dell'argomento, si veda Thomas A. (2021), "Reassessing the Regressivity of the VAT", *Fiscal Studies*, online, 1-16.

3.1. Criteri generali e situazione attuale

Nell'ambito delle numerose possibili ipotesi di revisione dell'Iva, in termini di aliquote e composizione della base imponibile, le proposte qui avanzate terranno conto dei seguenti criteri:

- a. Riduzione del numero delle aliquote;
- b. Eliminazione dell'aliquota super ridotta;
- c. Invarianza dell'attuale struttura delle esenzioni;
- d. Riduzione della distanza tra aliquota ordinaria e aliquota ridotta;
- e. Ipotesi di incremento di gettito per attuare almeno in parte un *tax shift* in considerazione della recente riduzione del prelievo sui redditi;
- f. Minimizzazione dell'impatto distributivo;
- g. Limitare l'impiego dell'Iva per finalità ambientali.

La Tavola 4 riporta i risultati di alcune simulazioni effettuate sui dati Istat relativi all'Indagine sulle Spese delle Famiglie (ISF) per il 2019, che contiene indicazioni su 501 voci di spesa (effettiva e imputata) per un campione di più di 18 mila famiglie, pari a circa 25,8 milioni di nuclei familiari.¹² Dai dati dell'indagine Istat è possibile ricostruire un gettito dell'Iva pari a circa 63,4 miliardi di euro che è ovviamente inferiore all'Iva effettivamente versata risultante dalle ultime dichiarazioni Iva disponibili per il 2019, e pari a 124,2 miliardi di euro. La distanza tra il gettito effettivo dell'Iva e quello ricostruibile nell'indagine ISF si deve a numerosi fattori, oltre ad una sottostima diretta dell'Iva pagata dai consumatori finali. In particolare, si tratta dell'Iva relativa ai versamenti effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni non titolari di partita Iva e soggette al regime della scissione dei pagamenti (*split payment*), l'Iva indetraibile conseguente al calcolo del pro-rata per i soggetti Iva che effettuano contestualmente operazioni imponibili e operazioni esenti, e l'Iva a debito su operazioni tecnicamente soggette al regime di monofase, che prevede il versamento della stessa da parte di produttori di specifici beni e servizi come se la cessione avvenisse direttamente ai consumatori finali e non attraverso gli intermediari che percepiscono un aggio di rivendita.¹³ Nell'Iva dovuta rilevabile dalle dichiarazioni rientrano infine anche altri importi che non trovano spazio nell'indagine sulle spese delle famiglie. Un'avvertenza generale riguarda poi le assunzioni implicite in questo tipo di simulazioni. In primo luogo, si valutano gli *effetti di impatto* delle modifiche di aliquote Iva, senza tenere conto di reazioni comportamentali che possono causare riallocazioni della spesa familiare tra diversi beni. In altri termini, si assume implicitamente – almeno nel breve periodo – che la domanda dei singoli beni mantenga un certo grado di rigidità. In secondo luogo, le variazioni di aliquota sono direttamente e interamente trasferite sui prezzi; ciò implica che aumenti dell'aliquota Iva producano aumenti del prezzo dei beni, e riduzioni di aliquota Iva una loro riduzione. Ora, mentre il primo effetto è molto probabile, il secondo potrebbe essere limitato da un

¹² Nessuna responsabilità è imputabile all'Istat in relazione alle elaborazioni effettuate.

¹³ Questo regime è previsto per il commercio di sali e tabacchi, gli editori, i concessionari di schede telefoniche, le aziende di trasporto pubblico, il commercio di fiammiferi.

minor grado di flessibilità nel trasferire ai consumatori i risparmi di imposta. Infine, in quanto segue, non si terrà conto del possibile impatto sull'inflazione delle proposte di revisione, seppure il momento implichi che tale effetto macroeconomico dovrebbe essere adeguatamente considerato. Ma per quanto detto prima, se ci fosse una perfetta flessibilità nel trasferimento dell'Iva sui prezzi, la spinta all'inflazione potrebbe avere segno positivo nel caso di aumenti di aliquote e segno negativo nel caso di riduzione delle stesse. In assenza di questa perfetta flessibilità, l'impatto sull'inflazione dipenderebbe dalle specifiche ipotesi di variazione dei prezzi in specifici settori.

Nella Tavola 4, la colonna (A) dà conto delle grandezze rilevabili dai dati Istat. L'attuale sistema a tre aliquote fornisce una base imponibile Iva pari a circa 433 miliardi, di cui più del 53 per cento è imputabile alle due aliquote ridotte (rispettivamente 68,9 e 162,5 miliardi di euro). Dall'applicazione dell'attuale Iva discende poi una moderata progressività sulla spesa, rilevabile dall'andamento dell'aliquota media per decili di spesa equivalente, che si muove dal 12,7 per cento del primo decile al 15,8 per cento dell'ultimo. Questo stesso esito è confermato dall'impiego degli indici di concentrazione: il prelievo Iva, infatti, appare più concentrato della spesa totale (0,278 vs. 0,246), il che conferma la moderata progressività dell'Iva sull'intera distribuzione della spesa. Tuttavia, è opportuno notare che questo effetto è interamente guidato dall'aliquota ordinaria, il cui coefficiente di concentrazione è pari a 0,312; al contrario, la concentrazione delle aliquote ridotte si manifesta inferiore (e quindi relativamente più equi-distribuita), a conferma del fatto che quelle aliquote ridotte certamente producono un beneficio nella parte meno abbiente della popolazione, ma anche che esse si estendono in maniera non trascurabile anche alle famiglie più abbienti.¹⁴ Che questo impatto sia possibile in ragione del fatto che esso è il prodotto di un'imposta, e non di un programma di spesa, sta nel fatto che se si dovesse convertire il beneficio dell'aliquota ridotta in un trasferimento monetario, si avrebbero trasferimenti positivi anche nei confronti di famiglie molto agiate, il che – dal punto di vista della spesa – aprirebbe una discussione sull'opportunità di una tale soluzione.

3.2. Ipotesi di revisione dell'Iva

Le possibili direzioni di revisione dell'Iva possono essere numerose; ci si limiterà qui a fissare alcune direttrici principali concentrando l'attenzione su 4 specifiche ipotesi:

- 1) un'Iva a due aliquote, con invarianza del gettito, del livello dell'aliquota ordinaria e della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
- 2) un'Iva a due aliquote con incremento di gettito e invarianza della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
- 3) un'Iva a due aliquote con incremento di gettito e modifica della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;

¹⁴ Lo stesso esito è confermato anche dall'uso di indicatori alternative, ad esempio l'elasticità di Gini rispetto al reddito (il rapporto tra coefficiente di concentrazione e indice di Gini) e le caratteristiche distributive dei beni in relazione alle aliquote applicate. Una dettagliata esposizione è in Lanterna e Liberati (2022), *op. cit.*

4) un'Iva ad aliquota unica con lo stesso incremento di gettito di cui all'ipotesi 3).

In tutte le ipotesi considerate, si mantiene invariata l'attuale struttura delle esenzioni, che riguarda prevalentemente beni e servizi di natura sanitaria e assistenziale, servizi finanziari, e altre spese connesse a beni e servizi connessi ai diversi livelli di istruzione.

L'ipotesi 1) è particolarmente importante per verificare in che misura l'attuale differenziazione a tre aliquote possa ritenersi necessaria per raggiungere gli obiettivi distributivi dell'attuale sistema. Al riguardo, questa rimodulazione dell'Iva¹⁵ – *mantenendo la parità di gettito e la stessa aliquota ordinaria* – potrebbe consistere in una struttura a due aliquote, in cui si convogliano nell'unica aliquota ridotta i beni attualmente soggetti alle aliquote del 4 e del 10 per cento. Con il vincolo di invarianza dell'aliquota ordinaria, la parità di gettito sarebbe garantita dalle aliquote 8,4–22 per cento;¹⁵ come si può rilevare, tale struttura mantiene un grado di progressività sostanzialmente invariato, sia in termini di aliquota media sia in termini di indici di concentrazione, consentendo però una rilevante semplificazione sotto il profilo amministrativo e anche un possibile recupero dell'evasione dovuta ai differenziali di aliquota negli stadi intermedi. Osservando l'intera distribuzione delle variazioni assolute dell'onere Iva, in questa ipotesi si registra che circa l'88 per cento delle famiglie avrebbe una variazione (in aumento o in diminuzione) inferiore a 100 euro annui, e solo lo 0,2 per cento (poco più di 55 mila famiglie addensate prevalentemente a partire dall'ottavo decile) avrebbe una variazione superiore ai 500 euro. Da questa ipotesi di revisione, non ci si deve quindi attendere un incremento di gettito; il risultato principale consiste nel dimostrare che la riduzione del numero delle aliquote non compromette l'esito distributivo prodotto dall'attuale sistema; così come non compromette gli obiettivi non distributivi che si vogliono attualmente perseguire con l'aliquota del 10 per cento, dato che i relativi beni e servizi sarebbero tassati con un'aliquota leggermente inferiore. In termini di revisione minimale che non modifichi in maniera sostanziale il gettito derivante dall'Iva, sarebbe dunque possibile semplificare la struttura del tributo e muoversi verso un'Iva a due aliquote.

L'ipotesi 2), mantenendo l'invarianza della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria, consente invece di ottenere gettito aggiuntivo, sia per finanziare riduzioni del prelievo dal lato delle imposte dirette sia per potenziare eventuali strumenti redistributivi di spesa pubblica nella forma di trasferimenti monetari o di fornitura di beni e servizi. In questo caso, se si vuole evitare che l'aliquota unica ridotta sia applicata al 10 per cento – cioè al valore massimo delle aliquote ridotte attualmente vigenti – è necessario prevedere un aumento dell'aliquota ordinaria. Al riguardo, si considera un'ipotesi con un'aliquota ridotta del 9 per cento e un'aliquota ordinaria del 23 per cento, in grado di generare circa 3,7 miliardi di euro di gettito aggiuntivo.¹⁶ La colonna (C) riporta i principali indicatori di valutazione di questa ipotesi; si rileva un impatto distributivo tollerabile, rappresentato da un aumento dell'aliquota media di circa 1 punto percentuale

¹⁵ La parità di gettito è al netto di un leggero incremento di circa 140 milioni di euro dovuto al vincolo di utilizzare un'aliquota ridotta limitata al primo decimale. Si tratta in ogni caso, come ricordato in precedenza, di un effetto di impatto che non tiene conto di variazioni dei comportamenti dei consumatori.

¹⁶ Come riferimento, si consideri che una struttura 9 – 22 per cento darebbe luogo a un gettito addizionale di circa 1,7 miliardi di euro. Tenendo ferma l'aliquota ridotta del 9 per cento, ogni punto percentuale in più di aliquota ordinaria sarebbe in grado di generare circa 2 miliardi di euro di gettito aggiuntivo.

nei primi tre decili, e di circa 0,7 punti percentuali nell'ultimo decile. In termini monetari, si avrebbe un aggravio medio annuo compreso tra 68 e 105 euro nei primi tre decili, e di 230 euro nell'ultimo decile, che si traduce in un indice di concentrazione dell'Iva leggermente inferiore a quello attuale (0,273 vs. 0,278), a segnalare una leggera perdita di capacità redistributiva del sistema, probabilmente recuperabile attraverso altri strumenti del bilancio pubblico. Osservando l'intera distribuzione delle variazioni di prelievo, si osserva inoltre che circa il 79 per cento delle famiglie avrebbe una variazione assoluta dell'onere Iva inferiore ai 200 euro annui, con le maggiori variazioni positive ancora confinate sopra all'ottavo decile; nel complesso, solo l'1,5 per cento delle famiglie subirebbe un aggravio Iva superiore ai 500 euro annui. Si tratta di un'ipotesi che sarebbe opportuno valutare con attenzione, anche in ragione del fatto che essa non intacca l'equilibrio orizzontale tra beni e servizi ora soggetti alla stessa aliquota.¹⁷ Ciò implica che per molti beni attualmente soggetti al 10 per cento si verificherebbe una riduzione di aliquota. Si tratta in particolare: di alcuni beni alimentari (tra cui cereali, carne bovina e suina, pesce fresco, surgelato e in scatola, prodotti essiccati, affumicati e sotto sale, latte in polvere, yogurt, formaggi, alcuni tipi di frutta, verdure essiccate, prodotti in scatola, patate, zucchero, marmellate, miele, cioccolato, caramelle, gelati, sale, spezie, omogeneizzati, dadi, lieviti, tè, camomilla, cacao), e di spese per varie tipologie di manutenzione ordinaria e straordinaria, acqua corrente, energia elettrica, combustibili da riscaldamento e prodotti farmaceutici. Nello stadio intermedio, inoltre, alle prestazioni alberghiere e turistiche – particolarmente danneggiate durante la crisi pandemica – sarebbe consentito giovare di un leggero margine di recupero della competitività attraverso la riduzione di aliquota.

L'ipotesi 3) compie un passaggio ulteriore rispetto alla precedente, dato che in questo caso si ipotizza che i beni ai quali attualmente si applica il 10 per cento siano soggetti all'aliquota ordinaria. Rimarrebbero così soggetti all'aliquota ridotta soltanto i beni ai quali nel regime vigente si applica l'aliquota del 4 per cento.¹⁸ Il fatto che i beni al 10 per cento siano passati ad aliquota ordinaria consente, nel caso specifico, di poter ipotizzare una struttura dell'Iva con aliquota ridotta più bassa di quella prevista nella precedente ipotesi (7 per cento), e allo stesso tempo ridurre anche l'aliquota ordinaria in ragione del significativo incremento della corrispondente base imponibile (18 per cento). Questa ipotesi, come accennato più volte nel testo, potrebbe scontrarsi da un lato con gli obiettivi non distributivi perseguiti dall'aliquota del 10 per cento, e relativi alla protezione di alcuni settori domestici e/o esposti alla concorrenza internazionale (in particolare, i settori turistico e alberghiero, e per ragioni diverse anche molti aspetti del settore edile); dall'altro, con il passaggio di una serie di beni alimentari ad aliquota ordinaria, in particolare gli stessi beni che nell'ipotesi precedente erano invece soggetti a una minore aliquota ridotta (il 9 per cento) e che sono attualmente soggetti al 10 per cento. In generale, si tratterebbe di confrontare gli attuali vantaggi del 10 per cento con un'aliquota ordinaria del 22 per cento, con il beneficio netto derivante dalla riduzione dell'aliquota ordinaria, ipotesi in cui si sommano algebricamente lo svantaggio di un'aliquota ordinaria più elevata sui beni attualmente soggetti al 10 per cento e il vantaggio di una riduzione dell'aliquota ordinaria sui beni attualmente soggetti al 22 per cento. Come riportato nella

¹⁷ Si veda anche l'Appendice 1, nella quale si discutono gli aspetti giuridici di possibili revisioni dell'Iva.

¹⁸ Nel modello di simulazione non sono disponibili i dati relativi ai beni e servizi attualmente soggetti al 5 per cento. In questa ipotesi di riforma, quindi, si potrebbe comunque ipotizzare che anche tali beni siano spostati sulla nuova aliquota ridotta.

colonna (D), questa ipotesi consentirebbe di ottenere circa 5,8 miliardi di gettito aggiuntivo, limitando al 16 per cento la quota di base imponibile soggetta ad aliquota ridotta, così significativamente mitigando l'attuale anomalia italiana di mantenere ad aliquota ridotta gran parte della base imponibile complessiva. Come atteso, l'impatto distributivo sarebbe maggiore; si passa da un aumento di 2,4 punti percentuali di aliquota media nel primo decile a 0,7 punti percentuali nell'ultimo decile, il che comprime il grado di progressività del sistema, come si può rilevare dalla riduzione della distanza tra aliquote medie del primo e dell'ultimo decile rispetto al sistema vigente (1,4 punti percentuali contro i 3,1 punti percentuali attuali). In termini monetari, ciò implica un aggravio medio compreso tra 162 e 214 euro per le famiglie nei primi tre decili e un aggravio medio di 234 euro nell'ultimo decile. Che la perdita di progressività sia più sensibile si nota anche dal coefficiente di concentrazione dell'Iva, che ora scende a 0,260, con una significativa riduzione del coefficiente di concentrazione proprio dell'aliquota ordinaria (0,266), in ragione del riporto ad aliquota ordinaria di una parte dei beni alimentari.¹⁹ Osservando l'intera distribuzione, ora soltanto il 44,9 per cento delle famiglie subisce una variazione dell'onere dell'Iva (in aumento o in diminuzione) in valore assoluto pari a 200 euro, mentre il 12,5 per cento delle famiglie subirebbe un incremento superiore ai 550 euro annui; nuovamente, però, le variazioni maggiori si riscontrano a partire dall'ottavo decile. Inoltre, questa ipotesi di revisione consentirebbe maggiori disponibilità in termini di gettito con cui finanziare ulteriori riduzioni delle imposte dirette o, come sopra ricordato, anche strumenti di spesa pubblica, recuperando per tale via il peggioramento degli esiti distributivi. Va anche notato che, qualora nell'ambito di questa ipotesi si volesse applicare l'aliquota ridotta a tutti i beni alimentari – e quindi passare ad aliquota ordinaria solo i beni non alimentari attualmente soggetti al 10 per cento – a parità di aliquota ridotta (7 per cento) l'aliquota ordinaria dovrebbe essere aumentata ad un livello molto prossimo all'attuale per mantenere un analogo incremento di gettito (21,7 per cento).²⁰ D'altra parte, il passaggio di tutti i beni alimentari ad aliquota ridotta migliorerebbe l'impatto distributivo dell'aliquota ordinaria, ora con un coefficiente di concentrazione pari a 0,287 (anziché 0,266). Rispetto a queste due ipotesi, per i beni alimentari sono ovviamente possibili soluzioni intermedie di separazione tra quelli tassati ad aliquota ridotta e quelli assoggettati ad aliquota ordinaria, soluzioni che rientrano nei margini di discrezionalità politica relativamente alla distribuzione dei beni tra le diverse aliquote. Ovviamente, si potrebbe ragionare a contrario e formulare ipotesi di innalzamento ulteriore dell'aliquota ridotta per consentire un livello più basso dell'aliquota ordinaria.

L'ipotesi 4) di aliquota unica è infine un'ipotesi più radicale di revisione dell'Iva, che potrebbe essere concepita anche come secondo stadio di un processo di riforma in un tempo relativamente più esteso. Sotto questo profilo, i vantaggi in termini amministrativi e di semplificazione del sistema sarebbero rilevanti, così come non trascurabili potrebbero essere gli effetti di recupero dell'evasione determinata dai differenziali di aliquote con le quali i soggetti Iva compiono operazioni di acquisto e di vendita. L'ipotesi qui formulata è costruita per garantire un incremento di gettito pari a quello realizzabile nell'ipotesi 3), cioè circa 6 miliardi di euro (colonna (E)). Nella formulazione di questa

¹⁹ Questo impatto è confermato dall'analisi del rapporto tra il coefficiente di concentrazione della spesa su quei beni e l'indice di Gini della spesa totale (noto come elasticità di Gini) che assume valori inferiori a 1, segnalando che un aumento dell'aliquota sugli stessi produce effetti distributivi avversi.

²⁰ I dati relativi a questa ipotesi non sono riportati nella tavola.

ipotesi, si tiene conto del fatto che l'aliquota media di sistema dell'Iva è di poco inferiore al 15 per cento; ciò implica che un'aliquota ordinaria unica pari a quel livello (quindi significativamente inferiore all'attuale 22 per cento) potrebbe garantire lo stesso gettito. In questa sede, per garantire un incremento di gettito pari a circa 6 miliardi, l'aliquota unica dovrebbe essere pari al 16 per cento. A fronte della notevole semplificazione amministrativa che potrebbe derivare da questa ipotesi, si deve considerare un impatto distributivo più rilevante, dato che sul primo decile si avrebbe un incremento dell'aliquota media pari a 3,3 punti percentuali, mentre lo stesso aumento sull'ultimo decile sarebbe limitato a 0,2 punti percentuali. Anche in termini di aggravio medio, a fronte di incrementi consistenti nei primi decili, si avrebbe una rapida discesa dello stesso a partire dal settimo decile. Dall'aliquota unica consegue poi un indice di concentrazione dell'Iva esattamente pari a quello della spesa imponibile, dato che l'aliquota unica implica proporzionalità rispetto alla spesa (imponibile). Ipotesi di ulteriore aumento dell'aliquota ordinaria avrebbero quindi effetti distributivi ancora più marcati sui primi decili;²¹ allo stesso tempo, va considerato che ogni punto percentuale aggiuntivo di aliquota ordinaria sarebbe in grado di produrre poco più di 4 miliardi di euro di gettito aggiuntivo. Osservando nuovamente l'intera distribuzione delle variazioni dell'onere Iva, va comunque rilevato che anche con un'aliquota unica, solo il 2,9 per cento delle famiglie avrebbe un aggravio di imposta superiore ai 1.000 euro annui. In generale, dal punto di vista della realizzabilità pratica, sarebbe necessario un maggiore inquadramento di questa ipotesi di revisione nel contesto di una riforma complessiva del sistema tributario, con l'obiettivo di aumentare il peso dell'Iva e ridurre le imposte sul lavoro dipendente e autonomo. Opportuno, a tale fine, sarebbe anche il necessario coordinamento con gli strumenti di spesa pubblica rivolti al sostegno delle famiglie. Come dimostrato in un recente studio, l'impatto distributivo avverso di un'aliquota unica potrebbe infatti essere più che compensato dalla destinazione del gettito all'incremento dei trasferimenti monetari, in particolare per le famiglie con figli che si trovano al di sotto delle linee di povertà assoluta stimate dall'Istat.²²

4. Conclusioni

Le principali conclusioni che si possono trarre dalla precedente analisi sono le seguenti. In primo luogo, l'attuale impiego di aliquote multiple non presenta una marcata superiorità distributiva rispetto ad un'ipotesi di Iva a due aliquote a *parità di gettito*. È questo un risultato di cui tener conto proprio in considerazione delle preoccupazioni che sul piano distributivo vengono sovente avanzate rispetto all'eliminazione dell'aliquota super ridotta del 4 per cento. In secondo luogo, gli effetti distributivi avversi che possono verificarsi con strutture dell'Iva a due aliquote che producano invece *incrementi di gettito* possono essere limitati e anche compensati qualora il maggior gettito fosse destinato alla riduzione delle imposte sul lavoro (*tax shift*) o al potenziamento degli strumenti di spesa pubblica per le famiglie più bisognose. In particolare, questo coordinamento potrebbe risultare opportuno nell'ipotesi che ai beni attualmente soggetti all'aliquota del 10 per cento sia applicata l'aliquota ordinaria, anche se di livello inferiore all'attuale. Con la stessa logica, andrebbe valutata l'ipotesi di un'Iva ad aliquota unica, che si ipotizza possa essere applicata ad un livello significativamente inferiore a quello attuale (16 per cento).

²¹ Ad esempio, un'unica aliquota del 17 per cento comporterebbe un aggravio compreso tra i 288 e i 400 euro nei primi quattro decili, anche se salirebbe corrispondentemente l'onere medio per l'ultimo decile (384 euro). Questo impatto, però, va bilanciato con un maggiore gettito pari a circa 10 miliardi.

²² Il riferimento è a Lanterna e Liberati (2022), *op. cit.*

Questa ipotesi di revisione accoglierebbe il principio di riservare all'imposta sul reddito e agli strumenti di spesa pubblica il perseguimento di obiettivi redistributivi, e alle accise e ai sussidi il compito di trattare con esternalità negative e positive, soprattutto di carattere ambientale, oltre a produrre un effetto minimo di distorsione dei prezzi relativi. Si tratta di un punto che nella letteratura economica è stato sostenuto a più riprese, proprio perché l'impiego di un'aliquota unica rifletterebbe una visione pragmatica del tributo, soprattutto in paesi a reddito elevato, con buone capacità amministrative, e con un ventaglio di strumenti di prelievo e spesa pubblica sufficienti a perseguire obiettivi redistributivi con maggiore efficacia.²³ In alcuni casi, si suggerisce anche che l'applicazione di un'aliquota unica ad un livello inferiore sia – per la crescita economica – un elemento più propulsivo di quanto non sia un incremento dell'aliquota ordinaria e una riduzione delle imposte sul reddito.²⁴ Nell'ipotesi di aliquota unica avanzata in questa sede, si potrebbero combinare entrambi gli effetti: da un lato, un'aliquota unica significativamente inferiore all'attuale 22 per cento; dall'altro, una riduzione delle imposte sui redditi da lavoro. A questi effetti positivi, si aggiungerebbero poi anche vantaggi specifici derivanti da una possibile riduzione dei costi amministrativi e di adempimento nonché dell'evasione dovuta ai differenziali di aliquota tra acquisti e vendite negli stadi intermedi.

Nonostante si possa ritenere che i vantaggi di lungo periodo di una struttura ad aliquota unica possano essere rilevanti, ai fini della realizzabilità politica e pratica di una revisione dell'Iva, si ritiene che il passo più agevole da compiere nell'immediato sia quello di dirigersi verso una struttura a due aliquote, anche in ragione di specificità settoriali non trascurabili (ad esempio per l'editoria, i servizi turistici, il regime speciale dell'agricoltura). In questo senso, si potrebbe abbracciare l'ipotesi *minimale* di accorpamento delle aliquote ridotte e di parità di gettito; tuttavia, con una visione più estesa dell'intero sistema tributario e anche per tener conto di alcune anomalie italiane rispetto alla stessa imposta applicata in altri Paesi, sarebbe più opportuno che da una struttura a due aliquote derivasse un incremento di gettito; al riguardo, si valuta che – pur in presenza di effetti distributivi che devono essere tenuti in considerazione – ci siano ampi margini di flessibilità per poter rimodulare il prelievo Iva sia redistribuendo le basi imponibili tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria, sia nel caso in cui si voglia mantenere intatto l'equilibrio orizzontale di distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria.

Tavola 1 – L'evoluzione dell'Iva in Italia

²³ Al riguardo, si veda Keen M. (2013), "The Anatomy of Vat", *National Tax Journal*, 66, 423-446; più di recente Cnossen S. (2022), "The C-Inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it", *International Tax and Public Finance*, 29, 215-236.

²⁴ Acosta Ormaechea S., Morozumi A. (2019), *The Value Added Tax and Growth: Design Matters*, IMF Working Paper No. 19/96, Washington DC: International Monetary Fund.

Date	Ridotte	Ordinaria	Maggiorata	Parking
01/01/1973	6	12	18	-
01/01/1975	6	12	30	18
18/03/1976	6	12	30	18
10/05/1976	6_9	12	30	18
23/12/1976	1_3_6_9	12	30	18
08/02/1977	1_3_6_9_12	14	35	18
03/07/1980	2_8	15	35	18
01/11/1980	1_2_3_6_9_12	14	35	15_18
01/01/1981	2_8	15	35	18
05/08/1982	2_8_10_15	18	38	20
19/04/1984	2_8_10_15	18	30_38	20
20/12/1984	2_9	18	30	-
01/08/1988	2_9	19	38	-
01/01/1989	4_9	19	38	-
13/05/1991	4_9_12	19	38	-
01/01/1993	4_9	19	-	12
01/01/1994	4_9	19	-	13
24/02/1995	4_10	19	-	16
01/10/1997	4_10	20	-	-
17/09/2011	4_10	21	-	-
01/10/2013	4_10	22	-	-
01/01/2016	4_5_10	22	-	-

Nota: Le aliquote *parking* o intermedie sono aliquote applicate da alcuni Stati membri a beni e servizi che non sono inclusi nell'Allegato III della Direttiva, ma che al momento dell'adozione della direttiva erano tassati ad aliquota ridotta in attesa del passaggio ad aliquota ordinaria. In generale, questi Stati sono autorizzati ad applicare tali aliquote (anziché quella ordinaria) a patto che esse non siano inferiori al 12 per cento. La logica era quella di garantire che il passaggio dalla ridotta all'ordinaria non fosse istantaneo, ma graduale nel tempo attraverso il parcheggio su un'aliquota intermedia provvisoria.

Fonte: Elaborazione su dati ufficiali.

Tavola 2 – Le aliquote dell’Iva nell’Unione Europea

Unione Europea Area Euro	Super ridotta	Ridotta	Ordinaria	Parking
Austria	-	10 / 13	20	13
Belgio	-	6 / 12	21	12
Cipro	-	5 / 9	19	-
Estonia	-	9	20	-
Finlandia	-	10 / 14	24	-
Francia	2,1	5,5 / 10	20	-
Germania	-	7	19	-
Grecia	-	6 / 13	24	-
Irlanda	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Italia	4	5 / 10	22	-
Lettonia	-	5 / 12	21	-
Lituania	-	5 / 9	21	-
Lussemburgo	3	8	17	14
Malta	-	5 / 7	18	-
Paesi Bassi	-	9	21	-
Portogallo	-	6 / 13	23	13
Repubblica Slovacca	-	10	20	-
Slovenia	-	5 / 9,5	22	-
Spagna	4,8	10	21	-

Unione Europea Non Euro	Super ridotta	Ridotta	Ordinaria	Parking
Bulgaria	-	9	20	-
Repubblica Ceca	-	10 / 15	21	-
Danimarca	-	-	25	-
Croazia	-	5 / 13	25	-
Ungheria	-	5 / 18	27	-
Polonia	-	5 / 8	23	-
Romania	-	5 / 9	19	-
Svezia	-	6 / 12	25	-

Nota: Le aliquote *parking* o intermedie sono aliquote applicate da alcuni Stati membri a beni e servizi che non sono inclusi nell’Allegato III della Direttiva, ma che al momento dell’adozione della direttiva erano tassati ad aliquota ridotta in attesa del passaggio ad aliquota ordinaria. In generale, questi Stati sono autorizzati ad applicare tali aliquote (anziché quella ordinaria) a patto che esse non siano inferiori al 12 per cento. La logica era quella di garantire che il passaggio dalla ridotta all’ordinaria non fosse istantaneo, ma graduale nel tempo attraverso il parcheggio su un’aliquota intermedia provvisoria.

Fonte: European Commission, *VAT rates applied in the Member States of the European Union – Situation at 1st January 2021*, Taxud.c.1.(2021).

Tavola 3 – Aliquote medie sulla spesa e sul reddito

Decili (*)	Spesa	Reddito
1	12.7	10.2
2	13.3	6.6
3	13.6	6.3
4	13.9	6.3
5	14.2	6.0
6	14.4	5.9
7	14.6	5.5
8	14.9	5.8
9	15.2	5.4
10	15.8	4.9
Totale	14.6	5.7

Nota: I decili devono intendersi di *spesa equivalente* quando le aliquote medie sono calcolate sulla spesa e di *reddito equivalente* quando sono calcolate sul reddito. La stima del reddito è ottenuta a partire dai dati sulla propensione media al consumo contenute in Ilardi G., Zanichelli F. (2020), *La formulazione dei quesiti sui consumi non durevoli nell'Indagine sui Bilanci delle Famiglie Italiane*, Banca d'Italia.

Fonte: Elaborazioni su dati Istat (2019).

Tavola 4 – Effetti distributivi e di gettito delle ipotesi di revisione dell’Iva

	Status quo	Due aliquote			Aliquota unica
	(A) 4 - 10 - 22	(B) 8,4 - 22 (*)	(C) 9 - 23 (*)	(D) 7 - 18,1 (**)	(E)
Gettito addizionale (mld di euro)	-	0,14	3,7	5,8	5,9
Base imponibile - Super ridotta	68,9	-	-	-	-
Base imponibile - Ridotta	162,5	231,4	231,4	68,9	-
Base imponibile - Ordinaria	201,7	201,7	201,7	364,2	-
Base imponibile - Totale	433,2	433,2	433,2	433,2	433,2
Aliquota media per decile di spesa equivalente (%)					
1	12,7	13,0	13,7	15,1	16,0
2	13,3	13,5	14,3	15,4	16,0
3	13,6	13,8	14,5	15,5	16,0
4	13,9	14,0	14,8	15,6	16,0
5	14,2	14,3	15,0	15,7	16,0
6	14,4	14,4	15,2	15,9	16,0
7	14,6	14,6	15,4	16,0	16,0
8	14,9	14,9	15,7	16,1	16,0
9	15,2	15,1	15,9	16,2	16,0
10	15,8	15,7	16,5	16,5	16,0
Totale	14,6	14,7	15,5	16,0	16,0
Aggravio medio familiare per decile di spesa equivalente (euro)					
1	-	18	68	162	221
2	-	19	90	195	256
3	-	19	105	214	271
4	-	16	115	223	270
5	-	14	124	221	260
6	-	9	136	241	265
7	-	5	151	252	260
8	-	3	169	247	233
9	-	-9	183	253	201
10	-	-40	230	234	53
Totale	-	6	137	224	229
Coefficienti di concentrazione					
Spesa imponibile al netto di Iva	0,246	0,246	0,246	0,246	0,246
Iva	0,278	0,274	0,273	0,260	0,246
Prima aliquota ridotta	0,143				-
Seconda aliquota ridotta	0,209	0,189	0,189	0,144	-
Aliquota ordinaria	0,312	0,312	0,312	0,266	-

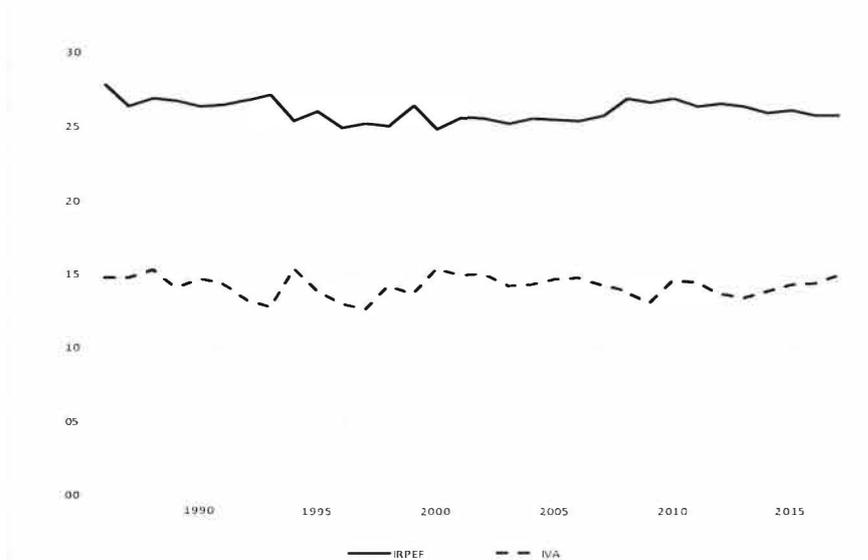
(*) Accorpamento all’aliquota unica dei beni attualmente soggetti al 4 e al 10 per cento

(**) Passaggio all’aliquota ridotta dei beni attualmente soggetti al 4 per cento e all’aliquota ordinaria dei restanti

Fonte: Elaborazioni su dati Istat (2019).

Figura 1 – Il peso dell'Irpef e dell'Iva sul totale dei tributi

A) Italia

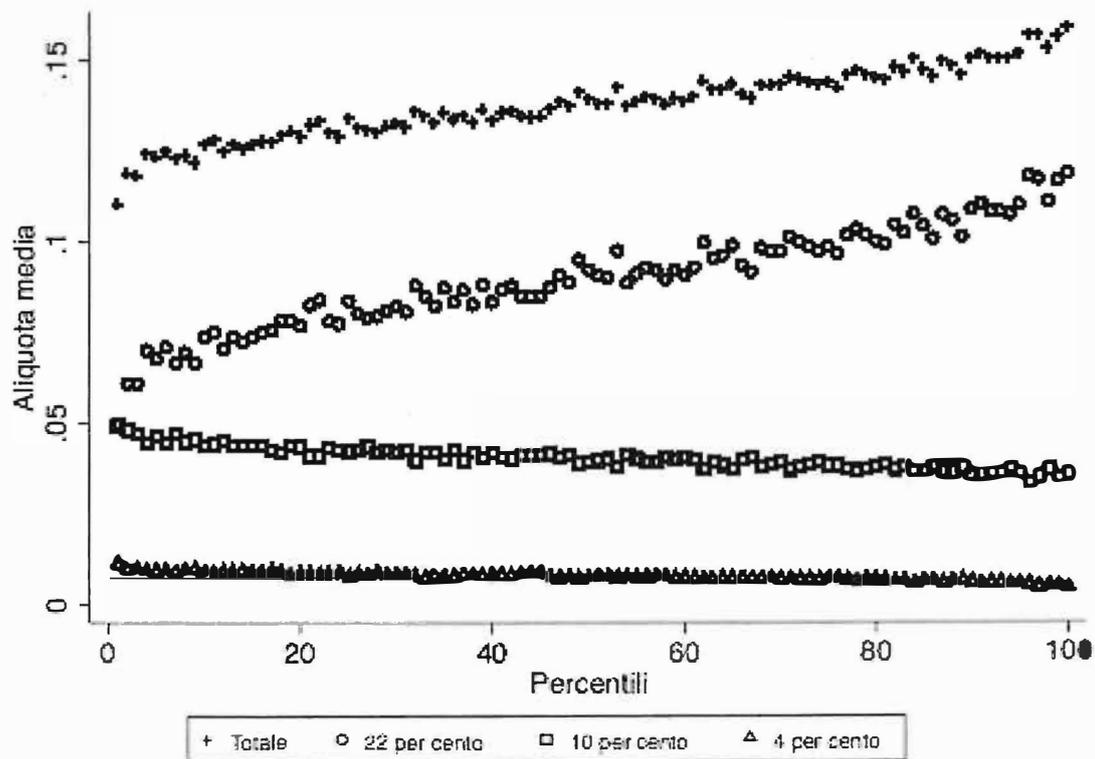


B) Deviazioni dalla media Ocse



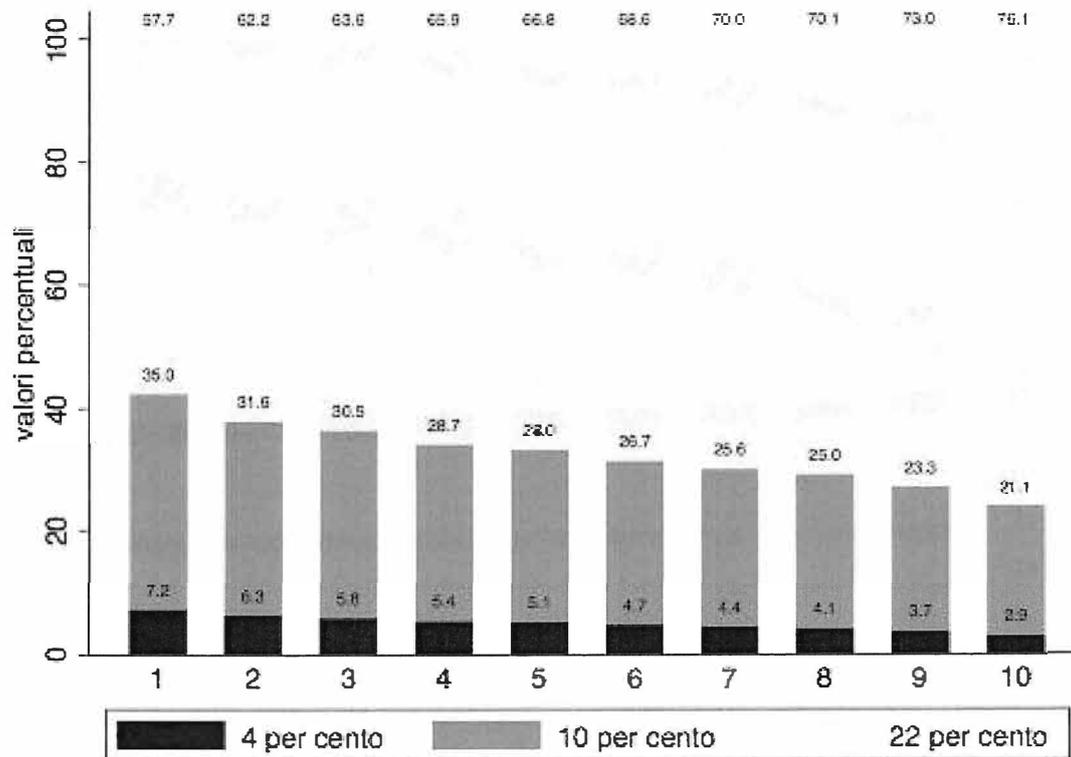
Note: Dati al 2018. Nel grafico B) i dati positivi indicano una posizione dell'Italia al di sopra della media OCSE; i dati negativi indicano una posizione dell'Italia al di sotto della media OCSE.

Fonte: Elaborazioni dell'autore su dati OECD, *Revenue Statistics*, 2020.

Figura 2 – Aliquote medie*Percentili di spesa equivalente*

Note: Elaborazioni su dati Istat (2019)

Figura 3 – Scomposizione percentuale dell'onere dell'Iva per aliquote



Note: Elaborazioni su dati Istat (2019)

Appendice 1

Profili giuridici dell'imposta sul valore aggiunto (di Massimo Basilavecchia)

1. Nel sistema della disciplina IVA (unionale e interna), l'aliquota svolge un ruolo essenziale, perché la funzionalità dell'imposta rispetto al mercato unico è garantita soltanto da una (almeno relativa) omogeneità delle aliquote applicate in ciascun Paese. Ciò spiega le previsioni relative all'aliquota ordinaria (che non può essere inferiore al 15 per cento), la possibilità di applicare aliquote ridotte, nel numero massimo di due, purché riferite a beni e servizi indicati nell'allegato III alla direttiva, la previsione di una soglia minima al di sotto della quale l'aliquota ridotta non può scendere (5 per cento), salva la persistenza di aliquote inferiori consentite (anche per lo Stato italiano) in via "transitoria".

Gli stati membri hanno dunque un relativo margine di apprezzamento nella fissazione delle aliquote, essendo tenuti comunque al rispetto delle prescrizioni ricordate e dovendo fare attenzione, nella modulazione delle aliquote tra i diversi prodotti, a garantire la neutralità, ossia a far sì che un differente trattamento IVA non diventi un motivo di preferenza che orienta la scelta dei consumatori²⁵. La – pur limitata – modulazione delle aliquote costituisce anche, in effetti, lo strumento principale attraverso il quale possono essere concesse agevolazioni nell'ambito IVA. L'aliquota ridotta applicata a prestazioni o cessioni impatta infatti sia sui consumatori, sia sul gettito del tributo, che viene diminuito per effetto della illimitata detrazione dell'IVA sugli acquisti che viene riconosciuta al soggetto passivo che effettua operazioni ad aliquota ridotta. L'effetto agevolativo è particolarmente evidente in quei paesi che applicano, per taluni prodotti in genere di prima necessità, l'aliquota zero, conservando tuttavia integrale detrazione al cedente o prestatore. Nelle operazioni non imponibili (esportazioni, operazioni assimilate, servizi internazionali) la mancata applicazione dell'imposta, sebbene anche in questo caso abbinata alla conservazione del diritto di detrazione, ha una ragione di carattere tecnico collegata ad una prospettiva di carattere internazionale.

Un discorso separato andrebbe sviluppato sui regimi forfetari succedutisi negli ultimi nove anni, che hanno escluso dall'imposta, con il consenso dell'Unione, le operazioni compiute da soggetti ammessi a quei regimi. E anche le operazioni esenti, come conferma la dottrina più recente²⁶ sul tema, non possono essere considerate agevolazioni in senso proprio. Ciò in quanto l'esenzione evita il carico fiscale di IVA sul soggetto acquirente del bene o del servizio, ma lo anticipa a carico del soggetto passivo, per il quale si determina l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, così di fatto assimilandolo ad un consumatore finale. L'esenzione IVA in definitiva non esprime una rinuncia al prelievo, né può essere qualificata come deroga o tanto meno eccezione al sistema ordinario di applicazione dell'imposta, ma costituisce un microcosmo applicativo, nel quale si intende realizzata prima del normale l'immissione in consumo del bene o del servizio. Infatti, per alcune fattispecie esenti, come accaduto per le cessioni immobiliari con le modifiche del

²⁵ Per limitare le incertezze in ordine alla classificazione dei singoli beni e servizi, la direttiva consente l'ausilio della Nomenclatura combinata propria dell'ordinamento doganale.

²⁶ Montanari, Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA, Torino 2013.

2006, la qualificazione come esenzione è funzionale al conseguimento di gettito e non ha nessuna destinazione al consumatore finale.

In sintesi, si può dire che si può sviluppare una politica fiscale attorno all’IVA, sia attraverso l’individuazione della misura più opportuna dell’aliquota ordinaria e di quelle ridotte, sia selezionando beni e servizi meritevoli dell’aliquota ridotta. Nel prevedere tali riduzioni, il legislatore esercita una discrezionalità che, sebbene limitata dal “catalogo” europeo dei prodotti suscettibili di riduzioni, resta comunque incisiva. Come si è visto, è attraverso le aliquote, e non nelle ipotesi di non imponibilità territoriale o di esenzione, che si realizza un trattamento *lato sensu* agevolativo rispetto al consumatore finale; la conseguente diminuzione di gettito è sopportata dallo Stato, perché il soggetto passivo di diritto non soffre di limitazioni alla detrazione e quindi non subisce riflessi negativi dall’applicazione di un trattamento più favorevole al proprio cliente.

Trattandosi di trattamenti agevolativi, quelli previsti mediante aliquote ridotte devono essere in qualche modo giustificati da finalità intrinseche alla capacità contributiva evidenziata dal singolo atto di consumo, ovvero da considerazioni di rilievo sociale, in larga misura riconoscibili nell’elenco contenuto nella tabella allegata alla direttiva 112/2006. L’operato del legislatore può andare incontro in teoria a limiti costituzionali, ovvero a quelli derivanti dall’emergere di un’ipotesi di aiuto di stato. L’attività dell’interprete, secondo l’impostazione diffusa nella giurisprudenza italiana ed europea, è limitata in senso restrittivo (“stretta interpretazione”) con estrema diffidenza, o impossibilità di letture estensive o analogiche.

2. Il sistema italiano non si discosta dalle regole della direttiva: esso appare conforme sia sotto il profilo della struttura delle aliquote, sia per quello che riguarda la tipologia di beni e servizi assoggettati ad aliquota ridotta. In particolare, le aliquote ridotte sono tre di cui due a regime; non può essere considerata ad aliquota zero, come ha affermato l’Agenzia delle entrate (circolare 37/E) ma al diverso fine di consentire l’accesso al rimborso, l’operazione che il soggetto passivo non fattura, perché soggetta a inversione contabile; il cessionario o committente dovrà infatti applicare l’aliquota di competenza (sia essa ordinaria o ridotta). La fissazione di un’aliquota può avere effetti anche su consumatori non stabiliti in Italia, in quanto le cessioni di beni B2C destinate a consumatori in stati europei scontano le aliquote italiane essendo l’operazione considerata come effettuata in Italia. Come previsto dalla direttiva, l’aliquota prevista per gli scambi interni è applicata sia agli acquisti intra UE effettuati da soggetto passivo, sia alle importazioni.

Struttura e livelli attuali delle aliquote IVA non necessitano, sul piano giuridico, di una modificazione, anche se l’eliminazione dell’aliquota ridotta del 4 per cento sarebbe certamente in linea con le esigenze di una progressiva armonizzazione²⁷. Occorre ricordare che, secondo la Corte di Giustizia, l’abbandono di un’aliquota ridotta, applicata in via transitoria, con assoggettamento dell’operazione ad aliquota ordinaria, è un percorso irreversibile che non consente ritorni indietro, proprio per favorire la graduale armonizzazione delle aliquote (sentenza 12 giugno 2008, C-462/05).

²⁷ Lo auspicava già Comelli, Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell’imposta sul valore aggiunto, Padova 2000, 652.

Oltre ai limiti generali derivanti, nella fissazione delle aliquote, dai principi costituzionali ed europei ricordati in precedenza, la differenziazione delle aliquote deve avere presente il mercato e, sul piano dell'opportunità, il livello delle aliquote stabilito negli altri paesi europei, con i quali l'Italia ha più o meno intensi rapporti commerciali o rispetto ai quali si pone un problema di concorrenza (es. turismo). Sotto il primo profilo, è utile ricordare che, secondo la Corte di giustizia (ad es. 11 settembre 2014, C-219/13), le aliquote differenziate per prodotti simili devono tener conto dell'esistenza di altri determinanti fattori di scelta per il consumatore: *“è giustificato che la legislazione nazionale non conceda alla cessione di libri registrati su supporti diversi dalla carta l'aliquota IVA ridotta applicabile a quella dei libri stampati. Se invece ciò che importa per tale consumatore è essenzialmente il contenuto simile di tutti i libri, indipendentemente dal loro supporto o dalle loro proprietà, allora l'applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta non è giustificata. Risulta dall'insieme delle considerazioni che precedono che occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, devono essere interpretati nel senso che, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta i libri pubblicati in formato cartaceo a un'aliquota IVA ridotta e quelli che sono pubblicati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, all'aliquota normale di tale imposta”*²⁸.

L'attuale stato della legislazione italiana non mostra, se non sporadicamente, problemi di disparità di trattamento derivanti dalle aliquote previste per i vari beni e servizi. Vi sono grandi blocchi di prodotti soggetti ad aliquote ridotte (quelli alimentari o comunque collegati ad agricoltura e allevamento, ristorazione e turismo, edilizia in molteplici aspetti, energia) per i quali la conservazione di un trattamento differenziato può essere messa in discussione. Rispetto alle aliquote ridotte, è possibile concepire un abbassamento di quella del 10 per cento, mentre quella del 4 per cento può essere modificata solo in aumento (ad esempio, raggiungendo il 5 per cento che è la soglia minima prevista a regime dalla direttiva). L'aliquota del 4 per cento, se soppressa per alcuni o per tutti i prodotti, non potrà essere più ripristinata, dato che la sua persistenza è consentita solo in via transitoria. Sull'aliquota ordinaria vi è spazio sia per un aumento, sia per una diminuzione, in ipotesi abbinata ad un incremento delle aliquote ridotte.

Appare comunque preferibile non intaccare l'equilibrio “orizzontale” tra beni e servizi ora soggetti alla stessa aliquota, e privilegiare interventi che modifichino in blocco le aliquote ora esistenti²⁹: dovrebbe poi essere scelta politica tipicamente riservata a

²⁸ Il principio è assolutamente costante: da ultimo, nella decisione 03/02/2022, n. 515/20, la CGUE ha confermato che *“Tuttavia, la facoltà, derivante dall'articolo 122 della direttiva IVA, di riservare il beneficio di un'aliquota ridotta soltanto a determinate cessioni di è subordinata al rispetto del principio di neutralità fiscale. Infatti, come risulta da una giurisprudenza costante, gli Stati membri sono autorizzati a determinare con maggiore precisione le categorie di cessioni di beni o di prestazioni di servizi alle quali tale direttiva consente di applicare un'aliquota ridotta, nel rispetto del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA”*

²⁹ Un discorso diverso, a proposito dell'opportunità di una selezione, può riguardare la svolta *green*, cui potrebbe contribuire anche la modifica delle aliquote Iva: tuttavia, i correttivi andrebbero a interessare principalmente prodotti soggetti ad accisa, per cui una valutazione dovrebbe tener conto di entrambe le imposte.

Governo e Parlamento quella di cogliere l'occasione di una razionalizzazione dell'entità delle aliquote per conseguire risultati di incremento complessivo del gettito IVA; non senza considerare che la tendenza all'evasione del tributo, già molto forte, può essere incoraggiata dall'incremento di alcune aliquote, soprattutto in fase di immissione al consumo, per operazioni che non realizzano un conflitto di interessi tra i soggetti coinvolti.

Appendice 2**Tavola A.1 – Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta (Allegato III Direttiva)**

	Vigente	Proposta
1	Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari	Invariato
2	erogazione di acqua	Invariato
3	prodotti farmaceutici normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, inclusi i prodotti utilizzati per fini di contraccezione e di protezione dell'igiene femminile	prodotti farmaceutici utilizzati a fini medici e veterinari, compresi i prodotti utilizzati per fini di contraccezione e di protezione dell'igiene femminile, e i prodotti igienici assorbenti
4	apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi, compresa la riparazione di tali beni, e la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli	apparecchi, apparecchiature, dispositivi, articoli, materiale ausiliario e dispositivi di protezione medici, comprese le mascherine protettive sanitarie, normalmente destinati all'assistenza sanitaria o all'uso da parte delle persone con disabilità, beni essenziali per compensare e superare la disabilità, nonché l'adattamento, la riparazione, il noleggio e il leasing di tali beni
5	trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito	trasporto di passeggeri e trasporto di beni al seguito, quali bagagli, biciclette, comprese biciclette elettriche, motori o altri veicoli, o prestazione di servizi relativi al trasporto di passeggeri

6	fornitura di libri, giornali e periodici, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche forniti su supporti fisici o per via elettronica o in entrambi i formati (compresi gli opuscoli, i volantini e gli stampati analoghi, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), escluse le pubblicazioni interamente o essenzialmente destinate alla pubblicità ed escluse le pubblicazioni consistenti interamente o essenzialmente in contenuto video o audio musicale	fornitura di libri, giornali e periodici, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche, su supporti fisici o per via elettronica o in entrambi i formati (compresi gli opuscoli, i volantini e gli stampati analoghi, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), escluse le pubblicazioni interamente o essenzialmente destinate alla pubblicità ed escluse le pubblicazioni consistenti interamente o essenzialmente in contenuto video o audio musicale; produzione di pubblicazioni di organizzazioni senza scopo di lucro e servizi connessi a tale produzione
7	diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili	diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili o accesso alla diretta streaming di tali manifestazioni o visite o entrambi
8	ricezione di servizi radiotelevisivi	ricezione di servizi radiotelevisivi e webcasting degli stessi programmi erogati da un fornitore di servizi di media; servizi di accesso a internet forniti nell'ambito della politica di digitalizzazione, secondo quanto definito dagli Stati membri
9	prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti	Invariato
10	cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale	cessione e costruzione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale, secondo quanto definito dagli Stati membri; ristrutturazione e trasformazione, comprese la demolizione e la ricostruzione, e riparazione di abitazioni e abitazioni private; locazione di beni immobili a uso residenziale
10_bis	riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso	costruzione e ristrutturazione di edifici pubblici e di altri edifici utilizzati per attività di interesse pubblico

10_ter	pulitura di vetri e pulizie presso privati	Invariato
10_quater	-	cessione e installazione di pannelli solari su abitazioni private, abitazioni ed edifici pubblici e di altro tipo utilizzati per attività di interesse pubblico o nello loro vicinanze
11	cessioni di beni e prestazioni di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola, esclusi beni di investimento quali macchinari o edifici	cessioni di beni e prestazioni di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola, esclusi beni di investimento quali macchinari o edifici; e, fino al 1o gennaio 2032, cessioni di pesticidi chimici e fertilizzanti chimici
11_bis	-	equini vivi e prestazioni di servizi connessi agli equini vivi
12	alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte	Invariato
12_bis	servizi di ristorazione e catering, con la possibilità di escludere la fornitura di bevande (alcoliche e/o non alcoliche)	Invariato
13	diritto d'ingresso a manifestazioni sportive	diritto d'ingresso a manifestazioni sportive o accesso alla diretta streaming di tali manifestazioni o entrambi; diritto di uso di impianti sportivi ed erogazione di corsi di attività sportiva o fisica anche in diretta streaming
14	diritto di uso di impianti sportivi	Invariato
15	cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136	cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale secondo quanto definito dagli Stati membri e il cui carattere sociale è riconosciuto dagli Stati membri, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136

16	prestazioni di servizi fornite da agenzie di pompe funebri e di cremazione e cessione di beni connessi a tali attività	Invariato
17	prestazione di cure mediche e odontoiatriche e trattamenti termali, nella misura in cui tali prestazioni non siano esenti in virtù dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere da b) a e)	Invariato
18	prestazioni di servizi fornite nell'ambito della pulizia delle strade pubbliche, della rimozione dei rifiuti domestici e del trattamento dei residui, diversi dai servizi forniti dagli enti di cui all'articolo 13	prestazioni di servizi fornite nell'ambito dello smaltimento delle acque reflue, della pulizia delle strade pubbliche, della rimozione dei rifiuti domestici e del trattamento o riciclaggio dei residui, diversi dai servizi forniti dagli enti di cui all'articolo 13
19	piccoli servizi di riparazione di biciclette, di calzature e articoli in pelle nonché di indumenti e biancheria per la casa (inclusi lavori di raccomandatura e di modifica)	prestazioni di servizi di riparazione di apparecchi domestici, di calzature e articoli in pelle nonché di indumenti e biancheria per la casa (compresi lavori di raccomandatura e di modifica)
20	servizi di assistenza domestica quali aiuto domestico e assistenza ai bambini, anziani, malati o disabili	Invariato
21	parrucchieri	Invariato
22	-	fornitura di energia elettrica, teleriscaldamento e teleraffrescamento e biogas prodotto dalle materie prime elencate nell'allegato IX, parte A, della direttiva 2018/2001; cessione e installazione di sistemi di riscaldamento a basse emissioni altamente efficienti che soddisfano i parametri di riferimento per le emissioni di cui rispettivamente all'allegato V del regolamento (UE) 2015/1189 della Commissione e all'allegato V del regolamento (UE) 2015/1185 della Commissione e ai quali è stata assegnata un'etichetta energetica dell'UE per dimostrare che è soddisfatto il criterio di cui all'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento (UE) 2017/1369; e,

fino al 1o gennaio 2030, gas naturale e legna da ardere

23	-	piante vive ed altri prodotti della floricoltura, compresi bulbi, cotone, radici e simili, fiori recisi e fogliame ornamentale
24	-	abbigliamento e calzature per bambini; cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli
25	-	cessioni di biciclette, comprese le biciclette elettriche; servizi di noleggio e riparazione di tali biciclette
26	-	cessioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato elencati nell'allegato IX, parti A, B e C
27	-	Servizi giuridici prestati a persone con contratto di lavoro e disoccupati nell'ambito di procedimenti giudiziari in materia di lavoro e servizi giuridici prestati nell'ambito del regime di patrocinio a spese dello Stato, secondo quanto definito dagli Stati membri
28	-	Strumenti e altre attrezzature del genere normalmente destinato a servizi di salvataggio o di primo soccorso, quando forniti a enti pubblici o a organizzazioni senza scopo di lucro operanti nel settore della protezione civile o della collettività

29

-

Prestazioni di servizi connessi al funzionamento di navi faro, fari o altri ausili per la navigazione e servizi di salvataggio, compresa l'organizzazione e la manutenzione del servizio delle imbarcazioni di salvataggio

Sezione II

Accise e ruolo del fisco nella transizione verde

1. Il quadro interno (di Livia Salvini).

1.1. La delega e la situazione attuale

L'art. 4, lett. b), della delega per la riforma fiscale A.C. 3343 prevede di “*adeguare in coerenza con l'European Green Deal e la disciplina europea armonizzata dell'accisa, le strutture e le aliquote della tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi dei prodotti energetici e dell'energia elettrica, con l'obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili*”.

Attualmente, come è ben noto, la misura delle accise sui prodotti energetici è fissata del tutto indipendentemente dalle caratteristiche in termini di emissioni nocive e, laddove sono previste delle agevolazioni, queste hanno l'obiettivo di agevolare determinati settori produttivi, quali l'agricoltura e la pesca, e non di promuovere consumi virtuosi in termini ambientali. Come verrà meglio illustrato nel par. 2, ciò corrisponde all'attuale impostazione della Direttiva accise, in fase peraltro di profonda revisione in sede UE.

Come da tempo sottolineato da molti, sono numerosissimi nel nostro ordinamento i sussidi fiscali erogati a favore di produzioni o consumi inquinanti¹: la loro riduzione – peraltro iniziata molto di recente con le misure adottate nel Decreto “Sostegni *ter*” - avrebbe senz'altro effetti favorevoli sull'ambiente e potrebbe essere adottata indipendentemente dalle modifiche alla Direttiva, peraltro muovendosi nello stesso senso. Secondo il documento di valutazione *Chi inquina, paga?* (Senato della Repubblica, 2017) in molti settori produttivi i costi esterni dell'attività (intendendosi per tali i danni che ricadono sui terzi e, per quanto concerne nello specifico il citato documento, emissioni di gas serra, macroinquinanti, metalli pesanti, rumore dei trasporti) sono enormemente maggiori dell'ammontare delle imposte ambientali (come definite dall'ISTAT²) pagate. Considerando con lo stesso metodo anche i costi esterni riconducibili all'attività delle famiglie, risultano inoltre vistose sperequazioni.

Risulta infatti che le famiglie pagano il 70% in più dei loro costi ambientali e le imprese nel loro complesso il 26% in meno. Tuttavia nell'ambito delle imprese vi sono grandi differenziazioni interne che accentuano l'iniquità del sistema (ed insieme manifestano l'assenza di effetto disincentivante rispetto a comportamenti non rispettosi dell'ambiente), dato che il comparto dell'agricoltura paga il 93% in meno (come noto, l'agricoltura è responsabile della quasi totalità delle emissioni di ammoniaca in relazione

¹ Il documento della Commissione Europea COM(2017) 63 final evidenzia come le misure fiscali, quali la tassazione ambientale e la rimozione dei sussidi ambientalmente dannosi, offrano un'effettiva ed efficace via per raggiungere gli obiettivi di *policy* ambientale.

² A fini statistici (Eurostat, ISTAT) le accise sui prodotti energetici e sui trasporti sono ricomprese tra i tributi ambientali, oltre alle altre imposte sui veicoli, alle tasse sul rumore e alle altre imposte su inquinamento e risorse naturali.

agli allevamenti e all'uso di fertilizzanti), del trasporto marittimo il 99% in meno, del trasporto aereo il 94% in meno, dell'industria il 27% in meno, dell'elettricità e gas l'84% in meno e dei servizi il 57% in più.³ Lo studio evidenzia che:

“In Italia ci sono ampi margini per migliorare la qualità delle imposte ambientali, ma questo richiede l'inclusione del monitoraggio sistematico e trasparente dei costi esterni. La fiscalità vigente, attualmente basata sulle accise sui prodotti energetici, dovrebbe essere oggetto di una riforma che permetta un maggior utilizzo di imposte specifiche sulle emissioni, come la carbon tax. Le nuove imposte dovrebbero essere coerenti con la misura dei costi esterni ambientali di tutte le attività socio-economiche in un'ottica di economia circolare. In particolare, questo studio segnala tre aree di possibile intervento:

1) i sussidi dannosi per l'ambiente, che il recente Catalogo dei sussidi ambientalmente favorevoli e dei sussidi ambientalmente dannosi (Ministero dell'Ambiente – AT Sogesid, 2017) stima complessivamente in 16,2 miliardi di euro l'anno (per la maggior parte costituiti da agevolazioni ed esenzioni fiscali), dovrebbero essere gradualmente eliminati

2) occorrerebbe ridurre ulteriormente il tetto del sistema comunitario di commercio delle emissioni (ETS - Emission Trading System), evitando l'allocazione gratuita di permessi a specifici settori, e introdurre una carbon tax sia nei settori non ETS sia sulle importazioni

3) la riforma della fiscalità ambientale potrebbe essere completata dall'introduzione graduale di imposte su specifici inquinanti e sull'estrazione di risorse naturali scarse.”

1.2. Gli studi sui SAD.

E' stata pubblicata dal Ministero della Transizione Ecologica nel 2022 la quarta edizione del Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD) e dei sussidi ambientalmente favorevoli (SAF), riferita al periodo 2019-2020. La Commissione interministeriale istituita con DM n. 29 del 5 febbraio 2020 ai sensi dell'art. 1, comma 99, l. n. 160/2019 che ha attribuito al Ministero il compito di studiare proposte per la programmazione della riduzione dei sussidi ambientalmente dannosi, ha sviluppato le sue proposte nel 2020: esse, come si vedrà, hanno finora avuto un assai limitato seguito. Come sottolinea Legambiente³ sono *“Tutti segnali che dimostrano come, sebbene il tema dei sussidi sia in qualche modo entrato nell'agenda politica del Governo, in realtà questo rimane ancora al palo”*. Potrebbe dunque ritenersi che la bozza di delega fiscale sia un segno della volontà di rimettere il tema all'attenzione della politica e del legislatore. Peraltro il nuovo Comitato Interministeriale per la Transizione Ecologica, istituito dall'articolo 4 d.l. 1° marzo 2021, n. 22, ha stabilito di presentare al Ministero entro la metà del 2022 un piano di uscita dai SAD, in linea con il pacchetto *Fit for 55* (v. par. 2).

Secondo il Catalogo, oltre il 97% dei sussidi dannosi per l'ambiente è costituito da sconti fiscali, molti dei quali sono erogati anche a beneficio delle attività più inquinanti. Il Catalogo li enumera analiticamente, valutandone l'impatto. Non sembra utile qui ripercorrere tale elencazione, per la quale le schede analitiche del Catalogo costituiscono il necessario riferimento, quanto piuttosto indicare quali misure sono state ritenute attuabili dalla Commissione interministeriale, la quale ha formulato delle proposte di modifica corredandole del relativo testo normativo. Si sottolinea che tutti gli studi in materia evidenziano come la riduzione dei SAD debba essere equilibrata e graduale nel tempo, in ragione dell'elevato impatto sociale di alcune (e specificamente proprio delle principali⁴) di queste modifiche, essenzialmente costituito dall'aumento del prezzo al consumo. Alle ovvie considerazioni che ispirano queste cautele non può non aggiungersi,

³ Legambiente, *Stop sussidi ambientalmente dannosi*, 2021.

⁴ Uscendo dal settore delle accise, basti qui evidenziare come uno dei principali SAD sia costituito dall'aliquota IVA agevolata al 10% per le utenze elettriche domestiche. In proposito si evidenzia come a fronte dell'applicazione dell'aliquota ordinaria anche a queste forniture si suggerisca l'adozione di misure (del tipo del *bonus elettrico*) specificamente dirette ai soggetti meno abbienti.

nell'attuale situazione, il fatto che i SAD attengono principalmente il settore dell'energia, interessato da un anomalo e prolungato *trend* di incremento dei prezzi che potrebbe rendere assolutamente sconsigliabile adottare in questo momento politiche di riduzione di tali SAD. Si tornerà sul punto nel par. 3.

Nel settore delle accise, due sono le principali raccomandazioni della Commissione.

La prima, invero largamente condivisa da tutti gli studi che si sono occupati del tema, è quella dell'innalzamento dell'accisa sul gasolio per autotrazione (con esclusione di quello ad uso commerciale⁵), per portarla gradualmente al livello di quella applicata alla benzina⁶. Ciò per il fatto che l'impatto del gasolio sull'inquinamento è almeno pari, se non maggiore, di quello della benzina.

La seconda ha ad oggetto l'agevolazione (riduzione del 40%) attualmente prevista dell'accisa sul GPL utilizzato negli impianti centralizzati per usi industriali: si prevede di ridurre gradualmente questa agevolazione⁷.

Come si è accennato, il Decreto "Sostegni *ter*" (d.l. n. 4/2022, art. 18) ha previsto una prima, espressa "Riduzione dei sussidi ambientalmente dannosi", disponendo⁸ l'applicazione dell'aliquota normale di accisa ai prodotti energetici destinati ad alimentare le automotrici adibite all'uso pubblicitario del trasporto ferroviario e usi connessi (che fruiva di un'aliquota ridotta pari al 30% di quella normale) nonché utilizzati per la produzione di magnesio dall'acqua di mare (prima esente da accisa)⁹.

1.3. Profili redistributivi (cenni).

Un tema di grande rilevanza è quello della destinazione del maggior gettito derivante dalla riduzione dei SAD. Una eventualità è quella di utilizzare le risorse liberate al fine

⁵ L'esclusione pare dovuta non al fatto che quella relativa al gasolio per autotrazione commerciale non sia una misura ambientalmente dannosa, quanto all'elevata incidenza sui prezzi al consumo e sulla stessa attività del settore dell'autotrasporto di un aumento dell'accisa.

⁶ Rileva la Commissione UE nel *report* sulle politiche ambientali dell'Italia, 2019, che "a partire dal 2005 sono stati compiuti progressi considerevoli nella riduzione del "differenziale per il gasolio" (la differenza di prezzo tra diesel e benzina). Nel 2016 esisteva ancora un divario del 18 % tra le accise sulla benzina e sul diesel, mentre nel 2005 questa differenza era pari al 37 %²²³. Le aliquote delle accise sulla benzina e sul diesel nel 2016 sono rimaste simili a quelle del 2015 (0,73 EUR al litro per la benzina e 0,61 EUR per il diesel). Nel settembre 2018 vi erano circa 10 centesimi di differenza tra il prezzo alla pompa del diesel e della benzina, pari a una differenza del 7,5 %".

⁷ Secondo Legambiente, cit., "il dato più interessante è che dei 34,6 miliardi complessivi [SAD – ndr], 18,3 sono eliminabili entro il 2025, perché parliamo di molte voci che oggi non hanno più senso di esistere. Come tutti i sussidi per il mondo delle trivellazioni, i fondi per la ricerca su gas, carbone e petrolio, ma anche le agevolazioni fiscali per le auto aziendali, il diverso trattamento fiscale tra benzina gasolio, gpl e metano. Tre gli interventi urgenti da fare entro il 2025: chiarire la tassazione sui diversi tipi di combustibili fossili e cancellare tutte le esenzioni sulle accise esistenti, secondo il principio "chi inquina paga" legando la fiscalità alle emissioni di gas serra. A questo dovrebbe seguire un intervento che trasformi gli esoneri dalle accise per i consumi di benzina e gasolio nei trasporti, l'accisa e l'iva dei consumi di gas nel riscaldamento civile e nell'industria, in incentivi per interventi di efficienza energetica per produrre una riduzione dei consumi e autoprodursi l'energia da rinnovabili. Il terzo intervento urgente dovrebbe essere quello di eliminare tutti i sussidi alle trivellazioni in mare e in terra, adeguando il sistema tariffario."

⁸ V., per maggiori dettagli, la Circ. Ag. Dogane n. 4/2022 la quale sottolinea "il repentino mutamento della posizione fiscale rivestita dai suddetti prodotti" e le conseguenti difficoltà applicative nel primo periodo di vigenza.

⁹ Quest'ultima misura è tra quelle suggerite dalla Commissione interministeriale.

di incentivare interventi ambientalmente virtuosi in favore degli stessi settori e delle stesse imprese attualmente beneficiari dell'agevolazione (c.d. logica a saldo zero). Una seconda eventualità è quella di destinare il maggior gettito alla riduzione delle imposte sul lavoro, ipotesi ampiamente condivisa tanto in sede nazionale quanto internazionale. Naturalmente è ben possibile un mix delle due destinazioni, ove le risorse dovessero essere di ammontare significativo. Ciò dovrebbe dipendere anche dalla tipologia di soggetti definitivamente incisi sotto il profilo economico dalla riduzione dei SAD: laddove – come invero è probabile – dovesse trattarsi della platea dei consumatori, oltre ad eventuali ristori specifici¹⁰ la riduzione delle imposte sul lavoro, oltre ad essere in sé desiderabile, potrebbe avere una funzione generale di ristoro vista l'ampia platea dei soggetti interessati e contribuirebbe in maniera decisiva all'invarianza della pressione fiscale¹¹.

Per quanto attiene la delega qui in esame, si deve rilevare che la riforma dell'IRPEF è anch'essa oggetto delle previsioni normative, ma non vi sono collegamenti espressi tra riforma delle accise e riduzione dell'imposizione sul lavoro.

1.4. La precedente delega non attuata.

La norma contenuta nel d.d.l. di delega fiscale non è la prima che si occupa del tema. Con la l. n. 23/2014, recante “*Disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”, si è cercato di attuare una specifica riforma della tassazione ambientale, col duplice obiettivo di contribuire alla riduzione della tassazione sul fattore lavoro (sulla base delle considerazioni appena svolte) e di spingere la crescita attraverso gli investimenti nelle tecnologie verdi. Anche questa legge conteneva un principio di delega (art. 15), formulato in modo molto più esaustivo di quello attuale, che qui si riporta:

“In considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione europea per lo sviluppo sostenibile e per la green economy, il Governo è delegato ad introdurre ... nuove forme di fiscalità in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale, finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili, e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo, in conformità con i principi che verranno adottati con l'approvazione della proposta di modifica della direttiva 2003/96/CE di cui alla comunicazione COM (2011) 169 della Commissione, del 13 aprile 2011, prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla green economy, alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili. La decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei decreti legislativi adottati in attuazione del presente articolo è coordinata con la data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di direttiva negli Stati membri dell'Unione europea.”

¹⁰ V. nota 5.

¹¹ V. sul punto anche il par. 2., laddove si evidenzia tra l'altro che il gettito delle accise sui prodotti maggiormente inquinanti è destinato, per la stessa finalità del prelievo e quindi fisiologicamente, a diminuire nel tempo, man mano che le produzioni e i consumi si orientano su prodotti *green*.

La delega non è stata tuttavia attuata poiché essa subordinava la riforma nazionale all'approvazione della proposta della Commissione Europea di riforma della Direttiva sulla fiscalità dei prodotti energetici (2003/96/EC), un passaggio che non è finora avvenuto a causa delle forti divergenze a livello europeo.

Attualmente, benché l'*iter* della riforma in sede europea sia in fase avanzata e si inquadri nell'ambito più ampio delle politiche unionali sulle emissioni inquinanti (v. subito oltre il par. 2), non vi sono prospettive certe di una rapida approvazione della proposta. Sotto questo profilo si deve dunque da un lato condividere la formulazione dell'attuale delega che non fa espresso riferimento, come invece quella precedente, alla proposta di modifica e dall'altro si deve individuare l'ambito delle misure che è possibile adottare a Direttiva vigente. Su ciò si tornerà oltre, *sub* par. 3, dopo aver affrontato il tema nella prospettiva internazionale.

2. Il quadro internazionale (di Tamara Gasparri).

2.1. Breve sintesi della proposta di rifusione dell'ETD di cui alla COM(2021)563 final del 14 luglio 2021

La proposta di rifusione della Direttiva 2003/96/CE¹² del Consiglio sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (ETD) costituisce un importante tassello del progetto unionale di riduzione, entro il 2030, delle emissioni di gas ad effetto serra di almeno il 55 per cento rispetto ai livelli del 1990. Come definito dal *Green Deal* e dal pacchetto *Fit for 55*¹³, il progetto prevede l'interconnessione di misure diverse che interessano trasversalmente più settori e campi d'interesse e che sono "*tutte orientate verso lo stesso obiettivo di garantire una transizione equa, competitiva e verde*". In questo contesto unitario, si prospetta, per la stessa fiscalità dell'energia, un ruolo nuovo e diverso rispetto a quello immaginato nel periodo in cui la *Energy Taxation Directive* (ETD) era stata adottata.

Nel testo vigente, la direttiva ETD "*non risulta più allineata - chiarisce la Commissione*¹⁴ - *alle politiche attuali dell'UE. Inoltre tale direttiva non garantisce più il buon funzionamento del mercato interno*" e, pertanto se ne propone una complessa revisione con tre fondamentali obiettivi: 1) contribuire a fare dell'Europa il primo continente climaticamente neutro entro il 2050; 2) tutelare il mercato interno dell'UE aggiornando lo spettro dei prodotti energetici interessati, rivedendo la struttura delle aliquote e razionalizzando il ricorso a esenzioni e riduzioni da parte degli MS; 3) preservare la capacità degli Stati membri di generare entrate per i propri bilanci nazionali.

Coerentemente, si intende incidere sulla struttura della tassazione, che sarà basata sul contenuto energetico dei prodotti e dell'elettricità (*taxation based on the energy content*) piuttosto che, come nel testo vigente, sui relativi volumi quantitativi (*taxation based on*

¹² La direttiva è stata recepita nel Testo Unico Accise (TUA) di cui al Dlgs 504 del 1995 ed è stata completata dal regolamento ministeriale DM 15 dicembre 2015, n. 225.

¹³ L'11 dicembre 2019, la Commissione ha adottato l'*European Green Deal*, un piano finalizzato a raggiungere la neutralità climatica entro il 2050 e la riduzione, entro il 2030, delle emissioni del 55 per cento rispetto al 1990, approvato dal Consiglio il 12-13 dicembre 2019. Il 21 luglio 2021, la Commissione presenta il pacchetto *Fit for 55* che si compone di diversi fascicoli tra cui la revisione del sistema di scambio di quote di emissioni di gas serra (EU ETS); la creazione di un meccanismo di "*Carbon Border Adjustment Mechanism*" CBAM: un'imposta sulle importazioni di prodotti energetici inquinanti; la revisione della direttiva ETD secondo gli obiettivi fiscali del *Green Deal*.

¹⁴ Cfr. COM(2021)563 final.

the volume) e tenendo conto della relazione tra il trattamento fiscale delle varie fonti di energia e le relative prestazioni ambientali. Nell'ottica della proposta, i prodotti energetici e l'elettricità - classificati in base alle relative prestazioni ambientali - verrebbero raggruppati in differenti categorie soggette a differenti aliquote: ai combustibili fossili convenzionali più inquinanti (gasolio e benzina) si applicherebbe l'aliquota massima; un'aliquota inferiore (pari ai 2/3 dell'aliquota massima) opererebbe per i primi dieci anni per i combustibili fossili meno dannosi (gas naturale, gas di petrolio liquefatto, idrogeno fossile); per i biocarburanti sostenibili ma non avanzati si propone, invece, un'aliquota pari alla metà della massima mentre potrebbero godere dell'aliquota più bassa l'elettricità, i biocarburanti avanzati, bioliquidi, biogas o idrogeno da fonti rinnovabili. L'obiettivo è superare la situazione di svantaggio per le tecnologie pulite e i combustibili a minore intensità di carbonio che attualmente sono, invece, tassati con le stesse aliquote dei combustibili fossili equivalenti e finiscono per risultare ulteriormente svantaggiati dalla tassazione basata, come detto, sui volumi quantitativi (con aliquote espresse al litro) in ragione del fatto che *“un litro di biocarburante presenta di norma – sottolinea la Commissione - un contenuto energetico inferiore a quello di un litro del combustibile fossile concorrente, mentre l'aliquota d'imposta applicata è la stessa”*.¹⁵ Inoltre si provvederebbe a rivedere la congerie di esenzioni e riduzioni che i vari Stati membri riconoscono a beneficio dei combustibili fossili sulla base, ad esempio, della loro destinazione d'uso ai fini del riscaldamento delle famiglie o nei settori dell'agricoltura o delle industrie ad alta intensità energetica: una situazione che, oltre ad essere ormai incompatibile con le politiche ambientali dell'Unione, frammenta il mercato unico distorcendone il funzionamento. Parimenti, si propone di superare l'esenzione generale per i settori dell'aviazione, della navigazione per via d'acqua e della pesca. In ogni caso, per tenere conto dell'impatto sociale delle modifiche si riconosce agli Stati membri la possibilità di esentare, per un periodo transitorio di dieci anni, le famiglie più vulnerabili dalla tassazione dei combustibili da riscaldamento.

La tassazione dell'energia, prevista storicamente come uno dei diversi strumenti di raccolta delle imposte da parte dei singoli Stati membri, era stata armonizzata nel territorio dell'Unione mediante l'adozione della direttiva ETD eminentemente al fine di tutelare il funzionamento del mercato interno evitando la concorrenza fiscale dannosa ed eventuali strategie di delocalizzazione delle grandi imprese energivore negli Stati membri dotati dei migliori regimi fiscali di favore: un obiettivo molto più circoscritto rispetto alle ampie e differenziate finalità della proposta di rifusione ed ormai esso stesso difficilmente perseguibile alla luce del fatto che le aliquote minime che erano state fissate dalla direttiva senza alcun meccanismo di indicizzazione risultano ormai largamente superate – sotto il profilo della loro funzione stabilizzatrice - dal livello ben maggiore delle aliquote reali di ciascun Paese, dalla loro estrema differenziazione, oltre che dalle miriadi di esenzioni e riduzioni di ogni tipo adottate a livello nazionale (in aderenza alla estrema flessibilità riconosciuta dalla direttiva stessa) che frammentano e distorcono il mercato unico¹⁶. Allo stato, i singoli Paesi membri possono infatti diversamente calibrare le accise in ragione della natura (commerciale o privata) dei consumi per sostenere determinati settori economici o come strumento di politica sociale; una flessibilità riconosciuta ai Governi e fondamentalmente coerente con la ratio dell'originario intervento di armonizzazione della

¹⁵ *Ibidem*, pp.2-3.

¹⁶ Si vedano a riguardo le diffuse considerazioni riportate nella Valutazione d'impatto – SWD (2019) 329 final dell'11 settembre 2019 - redatta dai Servizi della Commissione nel 2019 e la Relazione della Commissione alla proposta di rifusione COM(2021)563 final.

direttiva ETD; ma ormai distorsiva per il mercato interno e inadeguata rispetto alle nuove sfide.

Conseguentemente, l'attuale proposta non intende limitarsi ad aggiornare gli strumenti per la tutela del mercato unico; bensì persegue prioritariamente il fine, ben più ambizioso, di allineare la tassazione agli obiettivi climatici, facendo in modo che essa rifletta l'impatto che i prodotti energetici hanno sull'ambiente e sulla salute.

2.2. La proposta di rifusione ridisegna la struttura del tributo e la natura stessa del relativo presupposto.

Con la proposta di rifusione, la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità dovrebbe riflettere, ripetiamo, il relativo impatto sull'ambiente prevedendo livelli di tassazione più elevati per i combustibili più inquinanti ed eliminando esenzioni ed agevolazioni di ogni tipo con riferimento ai prodotti più nocivi, che verrebbero tassati con le aliquote massime indipendentemente dalla loro destinazione d'uso. Modifiche, queste, che sono destinate ad incidere profondamente sulla struttura del tributo e sulla natura stessa del relativo presupposto.

Ed in effetti, l'utilizzo dei tributi indiretti per la realizzazione di primari obiettivi di salvaguardia del clima e dell'ambiente sembrerebbe comportare una sorta di trasfigurazione del loro stesso presupposto impositivo. Nel sistema attuale, il presupposto giuridico delle imposte indirette (accise) sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici e dell'elettricità è dato, come è noto, da una fattispecie a formazione complessa nel cui contesto assume rilievo centrale l'immissione in consumo dei beni in quanto indice di una capacità contributiva qualificata del contribuente, sul quale l'onere è economicamente traslato. Nonostante la dualità tra il momento in cui (con la fabbricazione o l'importazione) sorge l'obbligazione tributaria e il momento in cui (con l'immissione in consumo) l'imposta è esigibile¹⁷ – dualità che in Italia ha alimentato forti incertezze interpretative – dall'orientamento, pur non sempre del tutto conforme, della giurisprudenza di legittimità, risulta costantemente riaffermata la centralità dell'immissione in consumo per il sistema delle accise; nel senso che costituisce “*presupposto ... del venir meno dell'obbligazione tributaria ... la sottrazione della merce dal circuito commerciale*”, come nei casi di comprovata perdita o distruzione dei beni in senso oggettivo.¹⁸ Rispetto, dunque, alla vigente configurazione delle accise sui prodotti energetici come tipiche imposte sui consumi che incidono sui contribuenti in proporzione alle quantità consumate (come manifestazioni di capacità contributiva qualificata), l'attuale proposta di rifusione della direttiva segna una sostanziale soluzione di continuità nel processo di costruzione di un vero e proprio tributo ambientale. Il presupposto impositivo sotteso alla proposta è il fatto stesso della nocività del bene che viene consumato (o rilasciato). Viene quindi ad instaurarsi quella relazione diretta tra l'unità fisica di un bene di cui si abbia prova scientifica dei suoi effetti negativi sull'ambiente (quando usato o rilasciato) e il presupposto della fattispecie tributaria che connota come

¹⁷ Cfr. l'art. 2, commi 1 e 2, del Dlgs 504 del 1995.

¹⁸ Cass. 16966/2016. Come è noto, il contrasto giurisprudenziale ha riguardato il tema dell'inesigibilità dell'imposta nei casi di furto: casi cioè in cui (a differenza delle ipotesi di perdita o distruzione dei beni in senso oggettivo) non è impedita l'immissione in consumo dei beni da parte dei soggetti che li hanno sottratti. Per l'estensione dell'inesigibilità anche alle ipotesi di furto si era pronunciata Cass. 24912 del 2013; in senso contrario, *inter alias*, Cass. 26419/2017; 16966/2016; 27825/2013; 25990/2013 che ricomprendono il furto tra le ipotesi di immissione in consumo irregolare, in aderenza anche all'orientamento della Corte di giustizia Causa C-273/12 e Causa C-64/2015.

ambientale un tributo secondo la visione della Commissione nella Comunicazione COM(97)9¹⁹; in aderenza al principio unionale “*chi inquina paga*”. Diventa ambientale il presupposto stesso del tributo, individuabile nel fattore inquinante che genera un danno (ove consumato o rilasciato); nel mentre il consumo (*melius*, le quantità di consumo) agisce, a valle, come semplice criterio di ripartizione di un prelievo che, di per sé, è invece commisurato alla natura qualitativa (più o meno sostenibile ambientalmente) dei consumi stessi: gravati maggiormente di imposte in ragione, appunto, della loro nocività al fine del conseguimento di obiettivi consistenti, in via prioritaria, nella tutela del clima, dell’ambiente e della salute pubblica più che nel finanziamento dei servizi pubblici indivisibili. In altri termini, il presupposto del tributo è l’entità fisica che determina il danno scientificamente dimostrato (il contenuto nocivo del consumo) e non la quantità o il valore del consumo stesso quali indici di capacità contributiva.

Sembrirebbe configurarsi, pertanto, un vero e proprio tributo ambientale e non un mero tributo a scopo ambientale basato - eventualmente anche al fine, appunto, di incentivare o disincentivare beni o attività ad impatto ambientale - sui tradizionali presupposti giuridici (reddito, patrimonio, consumo), quali sicuri indici di capacità contributiva). Un’evoluzione al passo con lo stato attuale delle emergenze ambientali e che si sposa con un concetto allargato di capacità contributiva, non potendosi escludere – secondo qualificata dottrina²⁰ - che il presupposto di un tributo ambientale non sia in grado di esprimere di per sé una forza economica sufficiente a sostenere l’onere fiscale. E ciò in coerenza, in questa stessa ottica, con il dettato costituzionale dell’art. 53²¹ che - ponendo generico riferimento alla capacità contributiva (non necessariamente ‘qualificata’ in termini di capacità economica) – consentirebbe “*l’assunzione, in certi momenti storici, di un presupposto che, pur non contenendo elementi patrimoniali sia ugualmente rilevante in termini di vantaggio nei rapporti intersoggettivi e abbia un’evidenza economica. Sarebbe questo il caso, ad esempio, ... delle imposte ambientali; tributi ... che, pur non colpendo una maggiore ricchezza economica o un accrescimento o un patrimonio, sono caratterizzati ... da presupposti d’imposta socialmente rilevanti, economicamente misurabili ed esprimenti una capacità differenziata in coerenza ai principi di razionalità e non contraddittorietà*”.²² In altri termini, non sarebbe necessario che il presupposto di un tributo sia un’entità ‘spendibile’, né che contenga “*necessariamente elementi*

¹⁹ Cfr. Comunicazione COM (97)9 del 29 gennaio 1997 “Imposte, tasse e tributi ambientali nel mercato unico”. Per una rassegna del dibattito dottrinale sui tributi ambientali, sui loro presupposti e sulla natura della capacità contributiva posta a fondamento, cfr. M. Mauro “Fiscalità ambientale e principi europei; spunti critici” in *Revista de Estudios Juridicos*, n. 17/2017; Logozzo M “le accise; inquadramento sistematico e questioni aperte” in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, 129 ss; Corrado Oliva C. “il presupposto di accise e dazi doganali”, Padova, 2018, 11 ss; Peverini L. Presupposto soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 5, I, 449 ss; Martina Liaci Tributi ambientali e principio di capacità contributiva. 4 settembre 2021 in *Diritto.it*.

²⁰ Cfr., F. Gallo “*Le ragioni del fisco*” Il Mulino, Bologna, seconda edizione 2014.

²¹ Il tema ripropone in Italia il dibattito in merito alla legittimità costituzionale dei tributi ambientali sotto il profilo della loro rispondenza al dettato costituzionale della capacità contributiva. Dibattito che vede contrapposte due differenti nozioni di capacità contributiva: 1) come capacità contributiva ‘qualificata’, nel senso della titolarità di situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale, spendibili sul mercato e, come tali, idonee a sostenere l’onere tributario senza effetti espropriativi; oppure 2) come capacità contributiva relativa, come ripartizione dei carichi pubblici in base a criteri distributivi equi e ragionevoli, anche non patrimoniali purché rilevabili e misurabili in denaro. Si veda tra i principali sostenitori delle due tesi contrapposte, G. Falsitta, *l’Imposta confiscatoria*, in *riv. Dir. trib.*, n. 2/2008, I e F. Gallo “*Le ragioni del fisco*” Il Mulino, Bologna, seconda edizione 2011, cit.

²² Cfr. Franco Gallo, *Le ragioni del Fisco*, cit. p. 90.

*patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo*²³, ben potendo una persona essere “tassata anche con riferimento a fatti privi di patrimonialità ad essa imputabili ... che è come dire che la tassazione può riguardare la persona in quanto ‘persona sociale’ anche solo per le sue ‘capacitazioni’ e ‘possibilità’, indipendentemente dall’esistenza o disponibilità di un patrimonio a essa attribuito in proprietà (o meglio di un saldo patrimoniale attivo)”²⁴. In questo senso, può essere espressivo di potenzialità economica anche un mero comportamento idoneo a provocare un danno ambientale misurabile.

Ciò che è interessante notare è che questa evoluzione del sistema tributario è sollecitata e favorita dall’Unione europea per il raggiungimento di obiettivi generali, comuni, che vanno oltre la dimensione nazionale della sostenibilità dei singoli bilanci dei Paesi Membri e anche oltre la mera tutela del mercato interno e della sua neutralità. Ciò richiede, tuttavia, di affrontare in modo coordinato²⁵ le criticità implicite nella proposta della Commissione in termini di competitività delle imprese, effetti distributivi e tutela dei ceti sociali più colpiti ed esigenze di gettito dei Governi; un coordinamento che presenta forti elementi di complessità e su cui già si era arenata la prima proposta di rifusione della ETD che la Commissione aveva lanciato nel 2011²⁶.

2.3. Le principali criticità della proposta della Commissione.

Come accennato, i principali problemi attengono alla capacità della nuova ETD di generare equivalenti entrate per i bilanci degli Stati membri e ai suoi effetti distributivi e potenzialmente regressivi.

Gli effetti negativi sul gettito degli Stati membri sono impliciti e strettamente connessi – lo chiarisce la stessa Relazione del Dipartimento delle Finanze del 7 ottobre u.s.²⁷ – alla scelta di utilizzare la tassazione indiretta come strumento per limitare (attraverso, appunto, il crescente livello di tassazione) i consumi stessi, o per lo meno i consumi dei prodotti più inquinanti attualmente più diffusi. Sotto questo aspetto vi è semmai da osservare – lo chiarisce il Documento di lavoro dei Servizi della Commissione SWD(2021)641 final del 17/7/2021 – che le entrate tributarie ritraibili dalla tassazione dell’energia sono già state stimate in discesa del 32 per cento tra il 2020 e il 2035 anche nello “scenario di base” (in uno scenario cioè in cui, in presenza degli obiettivi già concordati di riduzione delle emissioni di gas del 40 per cento entro il 2030, non si procedesse a modificare la direttiva ETD). Anche se, rispetto a questo scenario, la proposta in esame sembrerebbe poter in parte attenuare la tendenza al ribasso; l’impatto sul gettito sarà tutt’altro che trascurabile.

Ma criticità anche maggiori riguardano le ripercussioni su interi settori economici e gli effetti distributivi. Con particolare riferimento all’Italia, la menzionata Relazione del Dipartimento delle finanze non nasconde che la cancellazione degli attuali regimi di non

²³ *Ibidem*, p. 98.

²⁴ *Ibidem* p. 89.

²⁵ In tema di coordinamento delle politiche UE in materia ambientale si può rammentare qui quanto sottolineato nella relazione finale del Gruppo CNEL in materia di riforma IVA, e cioè che nella recente proposta di modifica dell’Allegato III della Direttiva rifusione si prevede l’abolizione, entro il gennaio 2030, delle aliquote IVA ridotte e delle esenzioni sui combustibili fossili e su altri beni aventi analogo impatto sulle emissioni di gas ad effetto serra ed entro il gennaio 2032 delle stesse agevolazione sui fertilizzanti chimici e sui pesticidi. Si rinvia a tale relazione per le riflessioni in tema di interrelazioni tra misure IVA e misure accise aventi i medesimi obiettivi.

²⁶ Cfr. la proposta di rifusione COM(2011)169 poi cancellata nel 2015.

²⁷ Relazione ai sensi dell’art. 6, comma 4, della legge 234 del 2012 Prot. Num 0012810/2021 del 7 ottobre 2021 indirizzata al Dipartimento Politiche Europee.

imponibilità, esenzioni o agevolazioni varie e il superamento della distinzione tra usi commerciali o non commerciali dei prodotti²⁸ potrebbero avere *“effetti negativi su importanti settori dell’economia nazionale che potrebbero subire anche gli effetti negativi della concorrenza con gli operatori di altri Stati membri”*.

Parimenti, dal lato delle famiglie, si prospetta un aumento generalizzato dei prezzi del riscaldamento domestico e dei trasporti: *“I risultati indicano che le modifiche proposte – precisa il Documento di lavoro dei Servizi della Commissione SWD(2021)641 del 14 luglio 2021 - possono ridurre il reddito disponibile corretto (reddito disponibile al netto delle imposte indirette) delle famiglie, spesso in modo regressivo”*²⁹. Allo stato delle cose, infatti, poiché i prodotti con maggior grado di emissioni di carbonio sono anche quelli meno costosi e diffusi, l’aggravamento del prelievo su di essi rispetto ai prodotti ecosostenibili può produrre un effetto sostanzialmente regressivo per tutta la lunga fase di transizione da un sistema ad un altro: per ottenere gli stessi benefici (quanto all’accesso ai consumi energetici) verrebbero a pagare di più, in termini di imposte, proprio i ceti sociali più deboli che hanno meno accesso ai prodotti più innovativi che - pur incorporando proporzionalmente meno imposte – sono complessivamente più cari e/o meno facilmente accessibili. Il richiamato documento SWD(2021)641 suggerisce di recuperare margini di progressività destinando il gettito “supplementare” del tributo per finanziare misure di sostegno diretto del reddito dei ceti più deboli: *“Tuttavia, quando il gettito fiscale supplementare è trasferito alle famiglie sotto forma di una somma forfettaria, la modifica fiscale nel suo insieme diventa progressiva, poiché tali trasferimenti determinano un aumento maggiore del reddito disponibile per le famiglie più povere”*. Un’indicazione, questa, che riflette i contenuti stessi della proposta di direttiva³⁰ che, oltre a riconoscere a ciascuno Stato membro la possibilità di esentare le famiglie più vulnerabili per un periodo di 10 anni, suggerisce di utilizzare le relative entrate per attenuare ulteriormente l’impatto sociale; ma che si scontra con il fatto che,

²⁸ Non è prevista, come accennato, la possibilità di distinguere, salve limitate eccezioni, il regime di tassazione in ragione della natura del consumo dei prodotti energetici (per uso domestico o industriale), con l’effetto di incrementare rispetto alla situazione attuale il carico fiscale sulle imprese. Ad esempio, non sarebbe più possibile distinguere il trattamento fiscale del gasolio utilizzato per trasporto merci e passeggeri da quello utilizzato per le autovetture. L’introduzione della tassazione sui carburanti utilizzati per voli aerei linea per le tratte interne all’Unione, prevista dalla proposta, potrebbe alterare la concorrenza con le compagnie che servono le medesime tratte nel contesto di voli internazionali che potrebbero risparmiare approvvigionandosi di carburante presso scali esterni alla UE. Lo stesso problema si porrebbe per la navigazione marittima commerciale.

²⁹ Troviamo la stessa indicazione anche nel testo completo della relazione d’Impatto (SWD (2021)641 del 14/7/2021 Part 1/3) laddove si chiarisce che la proposta *“reduce adjusted disposable income (the disposable income net to the indirect taxes) of households, often in a regressive way, but that distributive impact depends ... largely differs across countries”*.

³⁰ Nella Relazione della Commissione alla proposta di rifusione (p. 12) si sottolinea che *“la valutazione d’impatto ha dimostrato che la revisione della direttiva sulla tassazione dell’energia non creerebbe un onere eccessivo per l’economia ... e la revisione può potenzialmente apportare benefici economici, in particolare se le entrate aggiuntive, derivanti dalla tassazione generale del consumo di energia saranno utilizzate dagli Stati membri per compensare i costi sociali indesiderati. Dalla valutazione d’impatto è emerso che una tassazione più elevata dei combustibili fossili può avere un impatto maggiore sulle famiglie a basso reddito, in particolare per il riscaldamento. In questi casi la possibile regressività delle imposte sull’energia potrebbe essere compensata dal riciclaggio di tali entrate per sostenere la transizione verde attraverso il finanziamento di investimenti in beni e apparecchi a bassa emissione di carbonio e ad alta efficienza energetica oppure attraverso trasferimenti di somme forfettarie. Ad esempio l’analisi mostra che quando le entrate fiscali extra derivanti dalle imposte sull’energia sono trasferite di nuovo alle famiglie sotto forma di una somma forfettaria, i cambiamenti proposti diventano progressivi dato che tali trasferimenti determinano un maggior aumento del reddito disponibile delle famiglie più povere”*.

come detto, l'impatto sui bilanci nazionali delle modifiche in programma non sembrerebbe lasciare molti margini per il conseguimento di entrate supplementari da destinare ad interventi sociali. Da aggiungere, inoltre, che il Consiglio dell'Unione ha approvato, sempre nel quadro degli interventi ecosostenibili, la strategia "*un'ondata di ristrutturazioni degli edifici che ripari l'economia oggi e crei edifici verdi per il futuro*"³¹ che dovrebbe creare nuovi posti di lavoro e promuovere l'economia circolare ma che, nel contempo, comporterà il sostenimento di costi rilevanti per le famiglie soprattutto in quei Paesi in cui, come in Italia, la proprietà immobiliare è molto diffusa e parcellizzata³². Potrebbe sembrare preferibile finanziare questa complessa transizione con la fiscalità generale, ossia con il prelievo sui redditi e sul patrimonio. Tuttavia, l'utilizzo della leva fiscale per scoraggiare direttamente, con le imposte ambientali, il consumo dei prodotti più inquinanti è particolarmente semplice ed efficace; senza considerare che le imposte sui redditi gravano ormai in modo particolare sul lavoro e, nell'ottica della Commissione, una politica fiscale che, anziché ridurre, mirasse ad aumentare le imposte sul lavoro avrebbe rilevanti effetti negativi sulla crescita economica.

Questo pone, tuttavia, una serie complessa di problemi che devono essere considerati e affrontati per evitare che anche la nuova proposta sia ritirata dalla Commissione come già è successo alla analoga proposta di modifica della direttiva ETD del 2011. Sotto questo aspetto la vera novità della attuale proposta di rifusione della ETD consiste proprio nel fatto di essere inserita in un pacchetto di misure fiscali e non fiscali tra di loro strettamente interconnesse che vanno dalla revisione dell'*Overall Tax Mix* alle misure trasversali del pacchetto *Fit for 55* e oltre esso. Come ben chiarisce la Relazione della Commissione "*il conseguimento di obiettivi climatici e ambientali dell'UE richiede una combinazione di strumenti politici*".

2.4. *L'Overall Tax Mix e il complesso delle altre misure non fiscali del pacchetto Fit for 55 ed oltre.*

Con il "*Package for fair and simple taxation*" lanciato dalla Commissione il 15 luglio 2020³³ la politica fiscale si propone come uno dei *driver* principali a sostegno della ripresa economica e della crescita dell'Unione: obiettivo per il quale diventano essenziali sia l'equità fiscale (e quindi il contrasto degli abusi fiscali e della concorrenza fiscale sleale) per rafforzare e proteggere le entrate tributarie sia la semplicità delle procedure. In

³¹ Progetto lanciato dalla Commissione - COM(2020)662 final del 14 ottobre 2020 - e approvato dal Consiglio l'11 giugno 2021, come da relativo Comunicato stampa. Gli edifici consumano il 40 per cento dell'energia della UE e sono responsabili del 36 per cento delle relative emissioni di gas serra e l'obiettivo è di raddoppiare i tassi di ristrutturazione energetica nell'UE entro il 2030.

³² Si veda su questi aspetti, ed in particolare sulle interazioni tra le misure agevolative interne (c.d. "Superbonus"), il pacchetto *Fit for 5* e la revisione della direttiva UE sul rendimento energetico nell'edilizia (EPBD), il par. 4.

³³ Il pacchetto comprende tre documenti e cioè la Comunicazione relativa al "*Piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia della ripresa*" COM(2020)312 final; la Comunicazione sulla "*Buona governance fiscale nella UE ed oltre*" COM(2020)313 final e la comunicazione sulla "*Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2016/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*" COM(2020)314 final (DAC 7).

aderenza a questi principi, la successiva COM(2021)251 final sulla tassazione delle imprese per il XXI secolo del 18 maggio 2021 intende disegnare la struttura della politica fiscale UE (*Ue Tax Policy Framework*) per i prossimi anni. Il punto di partenza della riflessione è che i processi d'invecchiamento della popolazione, i cambiamenti climatici, il degrado ambientale, la globalizzazione e la trasformazione del mercato del lavoro e la digitalizzazione stanno trasformando la nostra economia e la nostra società e si riflettono negativamente sulle attuali basi imponibili degli Stati nazionali. Attualmente – sottolinea la Commissione - i bilanci degli Stati membri poggiano pesantemente sulle imposte sul lavoro (inclusi i contributi previdenziali) che forniscono più del 50 per cento delle imposte globali; mentre l'IVA pesa per più del 15 per cento delle entrate complessive e le altre tasse contribuiscono relativamente poco (tasse ambientali per il 6 per cento; *property taxes* per il 5 per cento o *corporate income taxes* per il 7 per cento). Nello stesso tempo – si chiarisce - le imposte sui consumi sono già a livelli alti perché le aliquote IVA sono state aumentate negli anni successivi alla crisi finanziaria e occorre semmai limitare le inefficienze derivanti dalle aliquote IVA ridotte e dalle esenzioni.

Rispetto a questa situazione, i processi in corso – dai cambiamenti climatici alla trasformazione digitale del mercato del lavoro fino all'invecchiamento della popolazione – richiedono di ripensare le modalità di tassazione del lavoro dando spazio ad altre imposte, promuovendo una riflessione generale sulle modalità di costruzione di futuri sistemi fiscali efficienti sostenibili e equi che tengano conto di differenti profili nel contesto di un “*Overall tax mix fiscale on the road to 2050*” complessivo. Per assicurare l'equità intergenerazionale e i sistemi di protezione sociale, la composizione generale delle varie imposte dovrà comprendere anche tasse comportamentali (*behavioural taxes*), come le imposte ambientali e le imposte natura sanitaria (tasse sul tabacco o sull'alcool) per compensare i necessari tagli alle imposte sul lavoro e ridurre la pressione sul sistema sanitario pubblico. Inoltre, il futuro *tax mix* richiederà un'equa e effettiva tassazione dei redditi di capitale di individui e società: oltre a tasse ordinarie sulle proprietà immobiliari che possono essere un modo relativamente efficiente di raccolta di entrate fiscali. In altri termini, un equilibrato *tax mix* per il XXI secolo richiede - nell'ottica della Commissione - un minore legame con le imposte sul lavoro, un uso più selettivo e efficiente dell'IVA e un uso crescente di imposte che sollecitino comportamenti sostenibili; in cui si inseriscono, appunto, la modifica della *Energy Taxation Directive* e la CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*). È in questo contesto più generale che la menzionata Comunicazione sulla *business taxation* colloca anche le riforme (di breve o più lungo periodo) relative alla tassazione delle imprese con l'obiettivo di sorreggere la crescita del settore produttivo, semplificare gli adempimenti e rafforzare l'effettività e l'efficienza della tassazione *corporate*³⁴: “*l'azione UE in materia di tassazione delle imprese deve*

³⁴ Quattro misure specifiche riflettono le due principali priorità e cioè assicurare una tassazione equa e effettiva e favorire gli investimenti produttivi e l'imprenditorialità per la ripresa e concernono *i*) la proposta legislativa per la pubblicazione dell'*effective tax rates* (action 1); *ii*) la proposta legislativa contro l'uso abusivo *shell companies* (action 2); *iii*) una raccomandazione affinché siano introdotte a livello domestico norme per il carry back delle perdite del 2020 e 2021 (action 3); *iv*) una proposta legislativa per un regime che incentivi il ricorso al capitale di equity e non di debito (*DEBRA Debt Equity Bias Reduction Allowance*) (action 4). È stata inoltre proposta, come misura a lungo termine, la BEFIT (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*) per un sistema comune di *corporate tax* basata sugli elementi chiave della CCTB e sul principio di ripartizione dei profitti tra gli Stati Membri in base ad una formula (*formulary apportionment*). La Comunicazione reputa altresì necessarie alcune misure da introdurre a livello nazionale a supporto dell'iniziativa UE (aumento delle aliquote fiscali della *corporate tax*, incentivi fiscali e misure per l'efficienza delle Amministrazioni Finanziarie).

essere integrata in un'agenda fiscale generale della UE. Al centro di questa azione vi è la necessità di un mix equilibrato di entrate fiscali e di un regime fiscale incardinato sui principi dell'equità, dell'efficienza e della semplicità". E ciò, in un quadro di stretto coordinamento e complementarità tra la *EU's tax agenda* e la *tax reform at OECD-level*. A tale proposito è già stata presentata una proposta di direttiva sulla *minimum tax* per implementare i risultati dell'accordo sul *Pillar 2*³⁵; mentre una proposta di direttiva sul *Pillar 1* è attesa per i prossimi mesi.

Ma è solo dalla composizione generale delle differenti imposte (*multi-faceted approach*) e dalla loro reciproca ponderazione che, nell'ottica della Commissione, può derivare una tassazione più equa, verde e più adeguata alla economia moderna e alle esigenze di una crescita sostenibile di lungo termine. E a riguardo, la Commissione ha annunciato il lancio nei prossimi mesi di una riflessione pubblica che sarà interessante condividere nel contesto dello specifico *Tax Symposium* in programma sul tema dell' "*EU tax mix on the road to 2050*", per la più approfondita definizione dei principi costitutivi di un sistema fiscale moderno che dovranno trovare applicazione anche per la prossima generazione di risorse proprie dell'Unione proposta dalla Commissione il 22 dicembre 2021 destinate a finanziare il bilancio dell'Unione nel prossimo futuro, compresa la componente a fondo perduto del *NextGenerationEU* e il fondo sociale per il clima che "*contribuirà a garantire che nessuno sia lasciato indietro nella transizione verso un'economia decarbonizzata*".³⁶

Ed in effetti, la già complessa agenda fiscale dell'Unione dovrà, altresì, coordinarsi anche con altre misure non fiscali³⁷. Per contribuire agli obiettivi generali di una crescita inclusiva e sostenibile e di un'equa ripartizione dell'onere fiscale tra i contribuenti, il *tax mix* è chiamato ad affiancare e sostenere (ed essere sostenuto da) politiche di più ampio respiro tra cui, oltre al *Green Deal* europeo, l'Agenda digitale della Commissione³⁸, la Nuova strategia industriale per l'Europa³⁹, l'Unione dei mercati dei capitali⁴⁰ e specifiche misure di *welfare*.

A riguardo ci si limita a sottolineare che il già ricordato pacchetto *Fit for 55* prevede, *inter alia*, l'adozione di un Regolamento che istituisce un Fondo sociale per la transizione climatica giusta (JTF) con una dotazione di 17,5 mld attinti dalle risorse proprie UE e destinati a misure sociali di accompagnamento e programmi di assistenza

³⁵ Cfr. COM(2021)823 final del 22 dicembre 2021.

³⁶ Cfr Commissione europea, Comunicato stampa del 22 dicembre 2021. La nuova generazione di risorse proprie dovrebbe comprendere tre nuove fonti di entrate: le entrate provenienti dallo scambio di quote di emissioni (ETS), la CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*), la proposta di revisione dell'ETD, la ripartizione di una quota del 15 per cento delle imposte derivanti dall'accordo internazionale su Il Pillar 1. Si attende una proposta di direttiva nel primo semestre 2022.

³⁷ Cfr., a riguardo, anche il documento Consiglio dell'Unione, *Presidence Progress Report 13977/21 CLIMA 388* del 22 novembre 2021.

³⁸ *Digital Decade Communication* COM (2021) 118 final. La Commissione prevede di completare la transizione digitale EU entro il 2030 e la tassazione dovrebbe facilitare questa transizione, fornendo un ambiente fiscale favorevole in cui i modelli digitali possono prosperare. Nello stesso tempo la tassazione deve essere riformata per adattarsi ai nuovi modelli di *business*.

³⁹ *The EU tax framework* deve essere ridisegnato per contribuire a un *Single Market* più forte in coerenza con il 2020 *New Industrial Strategy* come aggiornato a maggio 2021 COM(2021) 350 final: dovrebbero essere ridotti i costi di adempimento per le imprese, facilitati gli investimenti transfrontalieri e dovrebbe essere fornito un ambiente favorevole per le SMEs e le imprese più grandi per rafforzare l'Europa verde e digitale.

⁴⁰ Inoltre il *EU tax framework* ha un ruolo chiave per lo sviluppo del *Capital Markets Union* (CMU) COM(2020) 590 in particolare nel rimuovere le barriere agli investimenti transfrontalieri e nel correggere la pensione all'indebitamento nel contesto della *corporate tax*.

sociale per famiglie, microimprese, utenti dei trasporti vulnerabili, anche attraverso sostegni diretti al reddito ⁴¹. Per sostenere le imprese (quelle più tradizionali e quelle più innovative)⁴² si profilano, ad esempio, una revisione delle regole sugli aiuti di Stato e nuovi strumenti di finanza sostenibile. Il pacchetto di misure “*per favorire i flussi di capitale verso attività sostenibili in tutta l’Unione*”, annunciato dalla Commissione con il comunicato stampa del 21 aprile 2021 include, ad esempio, una proposta di direttiva sull’informativa in materia di sostenibilità delle imprese per migliorare il flusso delle informazioni a vantaggio delle società finanziarie e degli investitori e sei atti delegati per garantire che le imprese finanziarie, gestori di attivi, assicuratori includano la sostenibilità nelle loro procedure e nella consulenza in materia di investimenti. Il settore finanziario può accompagnare la transizione e a tal fine tutti gli interventi del pacchetto sono concepiti per migliorare l’affidabilità e la comparabilità delle informazioni sulla sostenibilità. Nel contesto del *Green Deal*, le imprese hanno bisogno – chiarisce il comunicato della Commissione – di “*un quadro generale di sostenibilità sulla base del quale modificare i propri modelli aziendali*”. Per il settore pubblico, ossia per il sostegno a progetti d’investimento sostenibili nel settore pubblico, il medesimo comunicato annuncia un nuovo specifico strumento di prestito, a vantaggio delle regioni più colpite dalla transizione⁴³.

In definitiva, rispetto agli ambiziosi obiettivi di neutralità climatica, resi ancora più sfidanti dalla crisi energetica in corso, l’Unione cerca di farsi carico anche di problemi finora pressoché esclusivamente rimessi alla competenza dei singoli Stati nazionali, tra cui “*il riparto tra i cittadini del carico pubblico ai fini anche distributivi e solidaristici*”. In parallelo con l’evoluzione dell’ultimo decennio che ha visto progredire il processo di armonizzazione nel campo delle stesse imposte dirette⁴⁴ e ampliarsi il contrasto dei regimi fiscali *harmful* e della concorrenza fiscale dannosa tra ordinamenti e in un momento storico in cui, per uscire dall’emergenza COVID, ci si è accordati per trasferire al livello dell’Unione una parte dei debiti nazionali nel contesto del *Next Generation UE*, anche immaginando nuove risorse proprie, diventa centrale assicurare una più stretta correlazione tra prelievo fiscale e giustizia sociale nell’intero territorio dell’Unione. E il *tax policy mix* che finora era di stretta competenza nazionale diventa oggetto di confronto e di possibili future decisioni a livello UE.

3. Conclusioni sulla delega fiscale (a cura del Gruppo di lavoro).

A quanto consta, nell’ampio dibattito in corso sull’attuazione della delega non ha (ancora) trovato posto il tema accise.

⁴¹ E ciò, anche per attenuare l’impatto sociale e distributivo del sistema di scambio di quote proposto anche per i settori dell’edilizia e dei trasporti; si veda, a riguardo, anche il documento Consiglio dell’Unione, *Presidence Progress Report 13977/21 CLIMA 388* del 22 novembre 2021, cit.

⁴² Previsto il potenziamento del Fondo per l’innovazione del sistema ETS per accelerare gli investimenti in tecnologie innovative in tutti i settori contemplati dal sistema ETS; si veda, a riguardo, anche il documento Consiglio dell’Unione, *Presidence Progress Report 13977/21 CLIMA 388* del 22 novembre 2021, cit.

⁴³ Previsto anche un incremento del Fondo per la modernizzazione per sostenere la transizione energetica di una serie di Stati membri a basso reddito, si veda, a riguardo, anche il documento Consiglio dell’Unione, *Presidence Progress Report 13977/21 CLIMA 388* del 22 novembre 2021, cit.

⁴⁴ Si vedano, in particolare, la direttiva *AntiTaxAvoidance* 2016/1164 (ATAD 1) come modificata dalla direttiva 2017/952/UE (ATAD 2) e le direttive 8DAC 1- DAC 7) che successivamente hanno modificato, ampliandola, la direttiva sulla cooperazione amministrativa 2011/16/UE; la proposta di direttiva DAC 8 e la proposta di direttiva sulle *shell companies* oltre ai lavori del Codice di condotta in tema di *peer reviews*.

Né la pur apprezzabile riduzione dei SAD prevista dal Decreto “Sostegni *ter*” può essere considerata, dato il suo limitato impatto, un’implicita, sufficiente attuazione della delega alla luce degli obiettivi da essa fissati.

Ma, d’altra parte, questa inerzia – se verificata – non sembra tanto ascrivibile alla mancanza di volontà del legislatore, quanto all’attuale situazione critica degli approvvigionamenti energetici e del conseguente anomalo aumento dei prezzi per produttori e consumatori. Questa crisi, iniziata ben prima della guerra ucraina e manifestatasi già nel secondo trimestre 2021, ha richiesto svariati interventi, con una spesa di più di 9 miliardi di euro fino al primo trimestre 2022, ma con limitati effetti sulla spesa delle famiglie, che è comunque aumentata⁴⁵, nonché sui costi della produzione industriale. Tali interventi sono stati naturalmente diretti alla mitigazione degli effetti dell’aumento del prezzo industriale per gli utilizzatori, mediante riduzione degli oneri di sistema e dell’IVA, nonché erogazione di *bonus* sociali. Basti qui ricordare che il Decreto “Sostegni *ter*” ha tra l’altro previsto misure di sostegno, in termini di riduzione del costo dell’energia, proprio per le imprese “energivore”, evidenziando plasticamente la divergenza di obiettivi tra necessario sostegno alla produzione nazionale e altrettanto necessaria riduzione delle emissioni inquinanti.

Benché dunque non sembri questo il momento in cui sia possibile dare seguito alle misure ipotizzate dalla delega, si deve rilevare in conclusione di questa prima parte del lavoro che, alla luce delle considerazioni che precedono, l’attuale testo della delega appare decisamente sintetico, evidenziandosi soprattutto l’assenza di ogni collegamento tra le misure da adottare in materia di accise ed altre misure fiscali (e non) che tutti gli studi fin qui esaminati indicano come necessariamente collegati.

Per quello che espressamente prevede, ed in particolare l’indicato “*obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell’uso di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili*”, la delega appare in linea con le previste modifiche della Direttiva ETD e, più in generale, con gli obiettivi del *Green Deal* e del pacchetto *Fit for 55*. Tuttavia, sebbene questa delega non faccia un esplicito riferimento a tali modifiche, anch’essa, vista la necessità di disciplinare le accise conformemente alla disciplina UE, sembra come quella del 2014 destinata a rimanere in buona parte in *stand by* stante l’ancora non realizzata riforma della Direttiva stessa. In particolare, allo stato attuale non appare fattibile una sostanziale modifica della struttura (nonché, come si è detto, della stessa natura) delle accise, la cui misura dovrebbe essere in futuro determinata in base al contenuto energetico dei prodotti e dell’elettricità piuttosto che, come accade attualmente, sulle relative quantità e tenendo conto della relazione tra il trattamento fiscale delle varie fonti di energia e le relative prestazioni ambientali.

Appare invece fin d’ora possibile (e solo qualcosa, come detto, è stato fatto in tal senso con il Decreto “Sostegni *ter*”) ridurre o eliminare le esenzioni e riduzioni (qualificabili come SAD sulla base degli studi indicati nel par. 1) riconosciute a beneficio dei combustibili fossili sulla base della loro destinazione d’uso ed anche a favore dei settori maggiormente responsabili delle emissioni inquinanti.

Per quanto riguarda invece l’introduzione di esenzioni o riduzioni attualmente non previste, dirette a promuovere consumi virtuosi, essa sarebbe possibile ai sensi dell’art. 19 Direttiva, previa autorizzazione della Commissione e del Consiglio. Sembra

⁴⁵ FAIELLA – LAVECCHIA, *Contenimento dei prezzi dell’energia e spesa delle famiglie*, in *Energia*, 1, 2022.

abbastanza evidente, tuttavia, che nelle more della revisione della Direttiva iniziative isolate in tal senso non sarebbero opportune o realisticamente realizzabili.

Manca invece nella delega, come si è accennato, un collegamento con le misure previste per le imposte sul reddito e più in generale coi ristori che necessariamente debbono accompagnarsi alla riforma delle accise, anche di carattere extrafiscale. Ed infatti, una riforma del sistema delle accise con marcate finalità ambientali da un lato ha evidenti effetti regressivi (come si è visto inciderebbe tra l'altro in modo sensibile sui costi del riscaldamento domestico e dei trasporti) e dall'altro non sembra in grado di generare, tanto più nel medio periodo, un gettito sufficiente a finanziare misure di ristoro dato l'effetto disincentivante sui consumi più inquinanti e quindi maggiormente tassati. Come suggerito a livello europeo, la riforma delle accise dovrebbe accompagnarsi a misure di ristoro quale, *in primis*, la minore tassazione dei redditi da lavoro (e non solo del lavoro generato dalla *green economy*), finanziata anche con l'introduzione di nuove imposte, di carattere ambientale o meno, secondo il *tax mix* delineato a livello europeo. Sotto tale profilo, sembra senz'altro da accogliersi il riferimento, contenuto nella delega del 2014, al c.d. "doppio dividendo", cioè ad un miglioramento della situazione ambientale insieme ad una migliore allocazione delle risorse economiche, anche in funzione di incentivo al lavoro.

4. Il Superbonus e le sue interazioni con il pacchetto "Fit for 55", la revisione della direttiva UE sul rendimento energetico nell'edilizia (EPBD). Analisi delle possibili fonti di finanziamento degli interventi di riqualificazione energetica (di Chiara Todini).

4.7. Premessa – Il Superbonus ed il quadro politico economico di riferimento.

Il Decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) convertito in legge n. 77 del 17 luglio 2020, si pone il chiaro obiettivo di migliorare l'efficienza energetica del parco immobiliare residenziale italiano, ottenuto tramite la concessione di incentivi fiscali (ed in particolare, il riconoscimento di detrazioni e crediti di imposta), oltre al parallelo obiettivo di rilanciare l'economia italiana partendo dal rilancio del settore dell'edilizia (artt. 119 e ss.).

Il c.d. "Superbonus" consiste nel riconoscimento di una detrazione fiscale pari al 110% delle spese sostenute dai soggetti beneficiari della agevolazione (persone fisiche o enti non esercenti attività commerciale) per interventi di efficienza energetica che rispettano particolari condizioni e per interventi di miglioramento sismico. In luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, detti soggetti possono optare, alternativamente, a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti; b) per la trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti⁴⁶.

⁴⁶ Il Superbonus è l'agevolazione fiscale disciplinata dall'articolo 119 del decreto legge n. 34/2020 (decreto Rilancio), che consiste in una detrazione del 110% delle spese sostenute a partire dal 1 luglio 2020 per la realizzazione di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica e al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici. Tra gli interventi agevolati rientra anche l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici. L'agevolazione si affianca alle detrazioni, già in vigore da molti anni, spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (ecobonus) e per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (sismabonus), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63/2013.

La legge di bilancio 2022 ha prorogato l'agevolazione, prevedendo scadenze diverse in funzione dei soggetti che sostengono le spese ammesse. In particolare, il Superbonus spetta fino al 31 dicembre 2025, nelle seguenti misure:

- 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2023
 - 70% per le spese sostenute nel 2024
 - 65% per le spese sostenute nel 2025
- per i condomini e le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte e professione, per gli interventi su edifici composti da due a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche. Sono compresi gli interventi effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, nonché quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione.

La detrazione va ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

Stessa data di scadenza anche per gli interventi effettuati dalle Onlus (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale), dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri.

Il Superbonus invece spetta fino al 31 dicembre 2022 (con detrazione al 110%), per gli interventi effettuati da persone fisiche sugli edifici unifamiliari, a condizione che al 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo; fino al 31 dicembre 2023 (con detrazione al 110%), per gli interventi effettuati dagli Iacp (ed enti con le stesse finalità sociali) su immobili, di proprietà o gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica, a condizione che al 30 giugno 2023 siano stati eseguiti lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo. Stessa scadenza anche per le cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi su immobili assegnati in godimento ai propri soci.

I soggetti destinatari dell'agevolazione sono, nell'ordine: i) condomini, ii) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, che possiedono o detengono l'immobile oggetto dell'intervento; iii) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, proprietari (o comproprietari con altre persone fisiche) di edifici costituiti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, iv) istituti autonomi case popolari (Iacp) comunque denominati o altri enti che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, v) cooperative di abitazione a proprietà indivisa su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci, vi) Onlus, associazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale associazioni e società sportive dilettantistiche, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

I soggetti Ires rientrano tra i beneficiari nella sola ipotesi di partecipazione alle spese per interventi trainanti effettuati sulle parti comuni in edifici condominiali.

Quanto alla tipologia di interventi agevolabili, essi si distinguono in trainanti e trainati. I primi consistono in:

- interventi di isolamento termico sugli involucri
- sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti
- interventi antisismici.

Oltre agli interventi trainanti sopra elencati, rientrano nel Superbonus anche le spese per interventi (c.d. trainati) eseguiti insieme ad almeno uno degli interventi principali di isolamento termico, di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale o di riduzione del rischio sismico. Si tratta di:

- interventi di efficientamento energetico
- installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo
- infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici
- interventi di eliminazione delle barriere architettoniche (16-bis, lettera e del Tuir).

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 (modificato da successivi provvedimenti) sono state approvate le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del decreto legge n. 34/2020 per l'esercizio delle opzioni relative alle detrazioni spettanti.

Il nuovo modello di comunicazione dell'opzione (con le relative istruzioni per la compilazione e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica) è stato approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2022.

Quanto alle fonti regolamentari e di prassi AdE, si cfr.:

- Provvedimento del 3 febbraio 2022

La misura, attivata in piena emergenza Covid per rilanciare rapidamente il comparto dell'edilizia e rispondere alle importanti sfide climatiche ed ambientali previste per il settore civile dal Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima⁴⁷, si fonda proprio sull'esigenza di apportare significativi cambiamenti nel comportamento del Paese e dei suoi cittadini, rispetto al fine dell'efficientamento energetico.

Va rilevato *in primis* come l'incentivo in commento abbia registrato un tiepido inizio, forse dovuto al tempo tecnico di recepimento delle novità normative e alla reazione, in termini organizzativi, dell'intero comparto produttivo e di servizi coinvolto. Secondo i dati del "Rapporto annuale sull'efficienza energetica dell'Enea – 2021"⁹ a dicembre 2020, a solo pochi mesi dall'avvio del meccanismo, risultavano avviati poco più di 1.600 interventi, per un totale di circa 190 milioni di euro di investimenti ammessi a finanziamento (133 milioni di euro di investimenti risultano già realizzati). A settembre 2021, dopo circa 16 mesi di vigenza dell'incentivo, si è registrato un aumento significativo degli interventi, oltre 40.000, per oltre 6 miliardi di investimenti ammessi a finanziamento, di cui circa 4,3 già realizzati.

I dati per il 2021 sono in costante crescita e molto più significativi, attestando una graduale presa di coscienza della portata della misura tra gli operatori, nonostante la costante incertezza normativa ed attuativa abbia fatto sentire pesanti ripercussioni sul mercato dei bonus edilizi.

-
- Provvedimento del 1° dicembre 2020h- pdf
 - Circolare n. 16 del 29 novembre 2020h- pdf
 - Provvedimento del 12 novembre 2020h
 - Provvedimento del 20 luglio 2020h
 - Provvedimento del 30 marzo 2020h- pdf
 - Provvedimento del 22 febbraio 2020h- pdf
 - Risoluzione n. 83 del 28/11/2020 - pdf
 - Circolare n. 30 del 22 dicembre 2020 - pdf
 - Provvedimento del 12 ottobre 2020
 - Provvedimento dell'8 agosto 2020
 - Circolare n. 24 dell'8 agosto 2020 - pdf
 - Risoluzione n. 60 del 28 settembre 2020 - pdf
 - Guida.pdf
 - Faq
 - Risposte alle istanze d'interpello relative al Superbonus

Quanto ai link di interesse

- MISE - Ministero dello Sviluppo Economico
- MIT - Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti
- ENEA - Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile.

⁴⁷ Il Ministero dello Sviluppo Economico nel gennaio 2020 ha pubblicato il testo, inviato alla Commissione europea in attuazione del Regolamento (UE) 2018/1999, del Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima (PNIEC), predisposto con il Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare e il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, che recepisce le novità contenute nel Decreto Legge sul Clima nonché quelle sugli investimenti per il Green New Deal previste nella Legge di Bilancio 2020m

Con il PNIEC vengono stabiliti gli obiettivi nazionali al 2030 sull'efficienza energetica, sulle fonti rinnovabili e sulla riduzione delle emissioni di CO2, nonché gli obiettivi in tema di sicurezza energetica, interconnessioni, mercato unico dell'energia e competitività, sviluppo e mobilità sostenibile, delineando per ciascuno di essi le misure che saranno attuate per assicurarne il raggiungimento.

L'obiettivo del PNIEC è quello di contribuire alla realizzazione di un importante cambiamento nella politica energetica e ambientale dell'Unione europea, attraverso l'individuazione di misure condivise che siano in grado di accompagnare anche la transizione in atto nel mondo produttivo verso il Green New Deal.

Il monitoraggio Enea-Mise al 30 novembre 2021 rileva un numero complessivo di 69.390 interventi legati al Superbonus per circa 12 miliardi di euro.



*interventi con almeno un'asseverazione protocollata

*rispetto alla rilevazione precedente

Elaborazione Ance su dati Enea - Ministero dello Sviluppo Economico

Secondo i dati presentati dall'Enea nel suo Rapporto sul Superbonus 110%, al 31 gennaio 2022, erano in corso 107.588 interventi edilizi incentivati, per circa 18,8 miliardi di investimenti che porteranno a detrazioni per oltre 20 miliardi⁴⁸.

I dati appena esposti dimostrano una notevole diffusione - anche capillare - sul territorio delle agevolazioni edilizie, ciononostante i numerosi "ritocchi" delle disposizioni che regolamentano dette agevolazioni, succedutisi nel tempo per rispondere ad iniziali lacune normative e, soprattutto, orientare i comportamenti dei contribuenti e reprimere potenziali frodi.

Tralasciando l'annoso tema - prettamente economico - della misura (ed il quesito, difficile da risolvere, se la stessa abbia avuto ed abbia in futuro funzione di vera e propria leva del sistema economico), certamente interessante essa appare sotto il profilo più tecnico dell'ottenimento del risparmio energetico e della suo apprezzamento, in termini di minori costi energetici. Se solo si considera che, dopo l'annunciata fine del lungo periodo pandemico l'Europa si ritrova ad oggi coinvolta in prima linea nella più grande crisi energetica dal dopoguerra, aggravata dalla guerra tra la Russia e l'Ucraina, il tema appare di estrema attualità e importanza.

Ebbene, allargando leggermente il campo di visuale, va rilevato che l'Enea nel suo rapporto misura altresì il risparmio energetico generato dall'implementazione del Superbonus, e dovuto appunto all'efficientamento energetico. In particolare, i risparmi energetici maturati, con riferimento alle agevolazioni edilizie a fine 2020 sono stati pari a circa 0,002 Mtep/anno, stimati in crescita nel 2021.

⁴⁸ Quanto alla tipologia di interventi, sono 16.348 i lavori condominiali avviati (63,7% già ultimati), che rappresentano il 48,1 % del totale degli investimenti, mentre i lavori negli edifici unifamiliari nelle unità immobiliari funzionalmente indipendenti sono rispettivamente 56.142 (74,5 % già realizzati; il 33,6% del totale investimenti) e 34.895 (75,7% realizzati; il 18,3% degli investimenti). Riguardo invece alla distribuzione territoriale, la regione con più lavori avviati è la Lombardia (16.268 edifici per un totale di oltre 2,9 miliardi di euro di investimenti ammessi a detrazione), seguita dal Veneto (13.933 interventi e 1,8 miliardi di euro d'investimenti) e dal Lazio (9.402 interventi già avviati e 1,6 miliardi di euro di investimenti), ma vi è altresì una significativa reattività di alcune regioni del Sud (in particolare, Puglia e Sicilia), mentre in fanalino di coda risultato val d'Aosta, Liguria, Molise e Basilicata.

Più in generale, nel 2021 il rapporto del GSE sul risparmio energetico espresso nei certificati bianchi (di cui poi si dirà) evidenzia l'èmissione di 1,1 milioni TEE (in decremento rispetto al 2020 – causa pandemia da Covid 19 - in cui se ne sono prodotti 1,7 milioni); tuttavia nonostante il rilascio dei certificati bianchi riguardi a tutt'oggi in prevalenza il settore industriale, il dato è interessante è l'incremento significativo dei TEE nel settore civile, dovuti proprio agli interventi sugli involucri edilizi e finalizzati a ridurre il fabbisogno energetico per la climatizzazione.

Esiste quindi, *a latere* degli obiettivi di riqualificazione energetica dettati su scala nazionale ed europea, anche la possibilità di una reale misurazione del risparmio energetico ed una sua conseguente possibilità di valorizzazione economica; ma sul punto si tornerà oltre, quando si analizzerà in dettaglio il tema dei certificati bianchi.

Nel seguito si esaminerà il quadro politico economico europeo, al fine di comprendere come e soprattutto quanto le misure legislative nazionali siano coordinate e comunque, conformi alle finalità europee che si declinano nel *new Green Deal* e nella sua linea di attuazione; a tal fine, si rammenta che l'Unione Europea per favorire la transizione energetica obbliga i Paesi membri ad investire non meno del 37% delle risorse del *Recovery Fund* in progetti ed iniziative sociali *green*.

Si cercherà infine di tracciare, seppur per mera ipotesi, delle linee di possibile intervento legislativo volte comunque a finanziare le agevolazioni edilizie per l'efficientamento energetico, alternative a quella - che oggi è l'unica leva”- del credito di imposta.

4.2. *Il quadro politico economico europeo del Fit for 55 e la revisione alla Direttiva Ue sul rendimento energetico nell'edilizia*

L'Europa si pone ormai da anni come continente leader dell'innovazione tecnologica a servizio dell'ambiente. Nel prefissarsi l'obiettivo (ambizioso) di totale decarbonizzazione del pianeta, la Commissione europea ha varato il **pacchetto di proposte Fit for 55** “*per rendere le politiche dell'UE 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*”. Nell'ambito della lotta al cambiamento climatico, una delle sfide più importanti a livello europeo riguarda il patrimonio edilizio esistente e la necessità di una riqualificazione ampia e diffusa che consenta di ridurre al massimo i consumi degli edifici, ad oggi in gran parte obsoleti e poco efficienti dal punto di vista energetico. Secondo i più attendibili rapporti pubblicati negli ultimi anni, **i fabbricati sono tra i soggetti più energivori in tutta Europa** (si direbbe, quasi indistintamente). Uno studio commissionato nel 2019 dalla Commissione Europea ha stimato un tasso di ristrutturazione globale, inteso come la riduzione annuale dei consumi di energia primaria del parco edilizio nei 28 Stati Membri, pari all'1%: un valore troppo basso per far fronte agli obiettivi sempre più ambiziosi nella lotta al cambiamento climatico.

A tal proposito, negli ultimi anni l'Europa ha dato grande impulso ad iniziative volte a perseguire gli obiettivi di un'economia competitiva ed efficiente dal punto di vista delle risorse, puntando alla **totale decarbonizzazione del parco edilizio entro il 2050**, sostenuta dalle Strategie di Ristrutturazione a Lungo termine che gli Stati Membri hanno elaborato nel quadro del recepimento della direttiva 2018/844/UE sulle prestazioni energetiche degli edifici (EPBD III).

Per affrontare la duplice sfida della ripresa post-pandemia e del cambiamento climatico, nel 2020 la Commissione Europea ha lanciato nell'ambito dell'*European Green Deal* una

nuova strategia per dare un grande impulso alla ristrutturazione del parco edilizio, c.d. “*Renovation Wave for Europe*”. Questa strategia punta alla riqualificazione degli edifici e, al tempo stesso, a ridurne i costi energetici e di esercizio. Il tutto si affianca all’obiettivo di monitorare e ridurre le emissioni e favorire l’instaurarsi di un’economia circolare durante l’intero ciclo di vita degli edifici. Il 15 dicembre 2021 la Commissione europea ha proposto la revisione della direttiva Ue sul rendimento energetico nell’edilizia (EPBD) per riuscire a centrare gli obiettivi del pacchetto “*Fit for 55*”, che punta alla riduzione in Europa della CO₂ del 55% entro il 2030, rispetto ai dati del 1990.

Il focus del *Green Deal* si appunta, quindi, anche (e soprattutto) sul settore dell’edilizia che è uno dei maggiori consumatori di energia in Europa ed è responsabile di oltre un terzo delle emissioni di gas serra dell’UE. La strategia “*Renovation Wave for Europe*” mira proprio ad intensificare gli sforzi di ristrutturazione in tutta l’UE, affinché il settore dell’edilizia possa apportare il necessario contributo all’obiettivo della neutralità climatica entro il 2050 e si possa realizzare una transizione verde equa e giusta. Secondo il Consiglio UE, incentivare le ristrutturazioni è fondamentale per:

- la decarbonizzazione del settore edilizio
- la ripresa dell’economia
- la lotta contro la precarietà energetica

Nel giugno 2021, i ministri dell’UE hanno approvato gli obiettivi della strategia *Renovation wave*, in cui si sottolineano gli aspetti dell’inclusione sociale, della ripresa economica e della transizione verde, fissando l’obiettivo di raddoppiare (almeno) i tassi di ristrutturazione energetica nell’UE entro il 2030⁴⁹.

In questo contesto, vi è stata una presa d’atto del fatto che gli edifici sono responsabili di oltre un terzo delle emissioni di CO₂ in Europa e gli obiettivi del *Green Deal* non possono essere raggiunti con gli attuali tassi di riqualificazione del parco immobiliare. I numerosi incentivi e sussidi per gli interventi di efficientamento energetico sono strumenti importanti, ma non sembra siano sufficienti per centrare gli obiettivi programmati. Pertanto, sulla base del principio “*worst first*” - la Commissione Europea ha previsto efficientamenti obbligatori a cominciare proprio dagli edifici con le peggiori prestazioni energetiche, quelli in classe G. L’obiettivo primario è quello di sfruttare questo importante potenziale di decarbonizzazione e alla luce dell’attuale aumento dei prezzi dell’energia si punta a contrastare il rischio di povertà energetica per i ceti economicamente più deboli⁵⁰.

Questi i punti centrali della proposta:

- ✓ prevedere l’introduzione di “standard minimi di rendimento energetico” (MEPS) uniformi in tutta Europa e non solo per i nuovi edifici e le ristrutturazioni importanti. In futuro, tutti gli edifici residenziali dovranno

⁴⁹ Cfr, il comunicato stampa, 11 giugno 2021; Il Consiglio approva conclusioni su un'ondata di ristrutturazioni nell'UE - Consilium (europa.eu).

⁵⁰ Kadri Simson, Commissaria per l'Energia, si è così espressa: “*Gli edifici sono il settore più energivoro in Europa: consumano il 40 % dell'energia e generano il 36 % delle emissioni di gas a effetto serra. Ciò è dovuto al fatto che la maggior parte degli edifici nell'UE non sono efficienti sotto il profilo energetico e sono ancora alimentati per lo più da combustibili fossili. Dobbiamo agire in fretta perché oltre l'85 % degli edifici attuali sarà ancora in piedi nel 2050, anno in cui l'Europa deve essere climaticamente neutra. Migliorare le case è anche un modo efficace di rispondere all'aumento dei prezzi dell'energia: gli immobili meno efficienti nell'UE consumano dieci volte più energia di quelli nuovi o ben ristrutturati. E sono spesso le persone più vulnerabili a vivere nelle case dalle prestazioni peggiori e ad avere quindi difficoltà a pagare le bollette. Gli interventi di ristrutturazione riducono sia l'impronta energetica degli edifici sia i costi dell'energia per le famiglie, stimolando nel contempo l'attività economica e la creazione di posti di lavoro.*”

raggiungere almeno la classe F entro il 2030 (per gli edifici pubblici e non residenziali, detto obiettivo dovrà essere raggiunto già entro il 2027). Un ulteriore salto alla classe E è poi previsto dopo altri tre anni.

- ✓ dal 2030 gli edifici di nuova costruzione dovranno essere a zero emissioni (51). Ciò significa che la domanda di energia primaria negli edifici dovrà essere molto ridotta e coperta esclusivamente da fonti rinnovabili.
- ✓ prevedere l'introduzione di standard minimi di prestazione energetica per innescare la necessaria trasformazione del settore, con un "passaporto energetico" di ogni fabbricato.

In sintesi, per l'Europa la ristrutturazione degli edifici ha due impatti economici positivi ampiamente riconosciuti: *1. ridurre i costi energetici, alleviare la povertà energetica⁵² e 2. aumentare il valore degli edifici più efficienti dal punto di vista energetico*. Altri vantaggi indiretti (non banali) sono identificati in una migliore qualità della vita e periodi medi di sfritto più brevi.

Sarà inoltre previsto l'obbligo di disporre di un attestato di prestazione energetica anche per gli edifici sottoposti a ristrutturazioni importanti, per quelli per i quali viene rinnovato il contratto di affitto e per tutti gli edifici pubblici. Ogni edificio residenziale e commerciale dovrà installare infrastrutture di ricarica per i veicoli elettrici e apposite zone di parcheggio per le biciclette.

Al momento, non sono state proposte sanzioni, dirette o indirette, in caso di messa in vendita o di affitto di un immobile a bassa efficienza energetica, ma resta nella facoltà degli Stati membri di introdurre misure che penalizzino chi non si adegua ai nuovi standard. Per valorizzare sul mercato la prestazione energetica di un edificio, sarà invece obbligatorio che gli annunci immobiliari ne riportino la classe e l'indicatore di prestazione energetica.

Entro il 2025, i certificati energetici saranno basati sulla scala armonizzata da A a G, e si arricchiranno di altre informazioni sulle prestazioni energetiche dell'edificio, che andranno a costituire criteri di guida per le decisioni di acquisto. Dal 2027, è altresì previsto uno stop agli incentivi finanziari per l'installazione di caldaie a combustibili fossili negli edifici e gli Stati Membri avranno anche la facoltà di vietarne l'uso.

4.3. *Le forme di finanziamento e la leva fiscale.*

⁵¹ L'art. 2 della proposta di modifica introduce la definizione di "EDIFICIO A EMISSIONI ZERO": un edificio con un rendimento energetico molto elevato in linea con il principio dell'efficienza energetica al primo posto e in cui la quantità molto bassa di energia ancora richiesta è interamente coperta da energia da fonti rinnovabili a livello di edificio o distretto o comunità, ove tecnicamente fattibile (in particolare, quelli generati in loco, da una comunità di energia rinnovabile o da energia rinnovabile o calore di scarto da un sistema di teleriscaldamento e tele-raffreddamento).

⁵² Va osservato che i vantaggi di bollette energetiche più basse sono ancora più rilevanti in un contesto di prezzi elevati dell'energia, come quello attuale. Le persone che vivono in edifici con le peggiori prestazioni e quelle che affrontano la povertà energetica trarrebbero beneficio da edifici ristrutturati e migliori e da costi energetici ridotti, e sarebbero salvaguardati da ulteriori aumenti dei prezzi di mercato e volatilità, senza che lo Stato sia periodicamente costretto ad intervenire sotto forma di sgravi in bolletta e contributi

L'Europa è pienamente cosciente della necessità che così ambiziosi obiettivi siano o meglio, debbano essere "finanziati" dai Paesi membri, visti i ristretti termini temporali prefissati ed anche gli ingentissimi costi stimati per l'efficientamento energetico del parco fabbricati. Si passa dunque ad analizzare quali forme di finanziamento risultino al momento possibili o più facilmente attuabili.

Quanto alle risorse già messe in campo per l'Italia, va anzitutto evidenziato che il Piano nazionale di ripresa e resilienza-PNRR, Componente 3, della Missione 2 (Efficienza energetica e riqualificazione degli edifici) destina complessivamente 13,95 miliardi di euro alla misura del Superbonus. Ovviamente, l'utilizzo dei fondi europei sarà possibile se verranno rispettati, anche dall'Italia, gli obiettivi del Piano Nazionale per l'Energia ed il Clima. La stessa Commissione UE riconosce in ogni caso l'efficacia del piano Superbonus messo a punto dall'Italia, nella misura in cui afferma che "...*Per generare incentivi economici al finanziamento della ristrutturazione degli edifici, gli Stati membri dovrebbero inoltre esplorare soluzioni di finanziamento innovative attraverso sconti in fattura e detrazioni fiscali o finanziamenti legati ai beni immobili nonché altri strumenti di natura fiscale*", meccanismi adottati proprio dal Governo con il Decreto Rilancio.

Sempre in materia efficienza energetica e riqualificazione degli edifici sono previste ulteriori risorse nazionali a carico del c.d. Fondo complementare per un ammontare complessivo di 6,56 miliardi di euro (di cui 4,56 specificamente destinati al Superbonus), nonché ulteriori 0,32 miliardi dal programma REACT dell'UE. Gli interventi di questa Componente, come scritto nel testo del PNRR, si prefiggono di incrementare il livello di efficienza energetica degli edifici, una delle leve più virtuose per la riduzione delle emissioni in un Paese come l'Italia che dispone di un parco edifici con oltre il 60 per cento dello stock superiore a 45 anni, sia negli edifici pubblici (es. scuole, cittadelle giudiziarie), sia negli edifici privati.

Inoltre, nel documento su *Renovation Wave* la Commissione UE suggerisce, ispirandosi all'esperienza positiva del Fondo europeo per gli investimenti strategici (FEIS) e integrando altre fonti di finanziamento dell'UE, che InvestEU funga da programma unico di sostegno agli investimenti a livello dell'UE per fornire assistenza tecnica e finanziamenti. Nell'ambito dei filoni d'intervento "Investimenti sociali e competenze" e "Infrastrutture sostenibili" di InvestEU, saranno messi a punto **prodotti finanziari dedicati alla ristrutturazione di edifici nel settore dell'edilizia residenziale**, con particolare attenzione agli alloggi sociali a prezzi accessibili, agli edifici pubblici, alle scuole e agli ospedali, alle PMI e alle società di servizi energetici (ESCO), al fine di razionalizzare i contratti di rendimento energetico.

Inoltre, è previsto che, nel contesto della recente iniziativa europea per la ristrutturazione degli edifici, la Banca europea per gli investimenti (BEI) intensifichi il sostegno all'aggregazione di progetti di ristrutturazione edilizia in portafogli e la fornitura di un sostegno finanziario su misura, dai tradizionali prestiti a lungo termine alla concessione di garanzie, all'acquisto di *equity* o ad anticipi fatture. Per aumentare il volume e l'impatto dei prestiti per l'efficienza energetica degli edifici, la BEI dovrebbe essere in grado di combinare più facilmente l'assistenza tecnica, l'assistenza allo sviluppo dei progetti, i prestiti e le sovvenzioni in un unico pacchetto. La Commissione collaborerà con gli Stati membri, con la BEI e con i partecipanti al mercato per facilitare l'attuazione delle norme volte a combinare i programmi e gli strumenti dell'UE, i fondi nazionali e i fondi privati per i progetti di ristrutturazione.

In aggiunta, sarà in futuro implementato – e già si assiste a detto fenomeno – lo strumento del “**prestito e del mutuo verde**”. Un sistema potenziato di attestati di prestazione energetica che dimostri miglioramenti in termini di efficienza consentirà alle banche e agli altri istituti finanziari di finanziare crediti e mutui per rendere verdi i loro portafogli e di riunire più edifici come garanzia reale dell'emissione di obbligazioni garantite. La Commissione sta infatti esaminando norme e marchi supplementari per i prodotti finanziari sostenibili, come i mutui ipotecari, i prestiti e le obbligazioni verdi: questo contribuirà a garantire che gli strumenti di credito per l'efficienza energetica e delle risorse abbiano maggiore diffusione e siano più visibili per i consumatori.

È già stata varata una vera e propria finanza del mercato della riqualificazione energetica, che prevede la creazione di specifici strumenti finanziari da negoziare su mercati regolamentati (come dimostra l'esistenza stessa degli ETS -Emission trading stock, scambiati dalle Borse europee, che di fatto incentivano la produzione di prodotti a basso contenuto di carbonio).

In aggiunta, la leva fiscale può essere utilizzata anche come incentivo per gli investimenti privati.

Come per i crediti fiscali nel contesto dell'imposizione diretta (ad esempio le imposte sui redditi e sulle società) e della tassazione ambientale (le *carbon tax*), la tassazione degli immobili che favorisce gli edifici migliori, l'assegnazione di gettito fiscale per le ristrutturazioni, l'ammortamento fiscale che favorisce gli investimenti nella ristrutturazione, le aliquote IVA per i servizi di costruzione e i materiali sostenibili in linea con la direttiva IVA, nonché le imposte e gli oneri regionali e locali possono essere efficaci strumenti da utilizzare per orientare ed incentivare gli operatori ed i contribuenti stessi ai piani di efficientamento energetico.

4.4. Altri incentivi energia: i certificati bianchi

Altro non trascurabile tassello nell'esame delle forme di finanziamento per l'efficienza energetica in Italia è rappresentato dallo strumento dei certificati bianchi.

Il meccanismo dei certificati bianchi, entrato in vigore nel 2005, è il principale mezzo di promozione, e, al contempo, di misura “economica” dell'efficienza energetica in Italia. I certificati bianchi sono titoli negoziabili che certificano il conseguimento di risparmi negli usi finali di energia, attraverso interventi e progetti di incremento dell'efficienza energetica. Un certificato equivale al risparmio di una Tonnellata Equivalente di Petrolio (TEP).

Chiamati anche Titoli di Efficienza Energetica (TEE), i certificati bianchi sono il principale meccanismo di incentivazione dell'efficienza energetica nel settore industriale, delle infrastrutture a rete, dei servizi e dei trasporti, ma riguardano anche interventi realizzati nel settore civile e misure comportamentali.

Il GSE riconosce un certificato per ogni TEP di risparmio conseguito, grazie alla realizzazione dell'intervento di efficienza energetica. Su indicazione del GSE, i certificati vengono poi emessi dal Gestore dei Mercati Energetici (GME) su appositi conti.

I certificati bianchi possono essere scambiati e valorizzati sulla piattaforma di mercato gestita dal GME o attraverso contrattazioni bilaterali. A tal fine, tutti i soggetti ammessi al meccanismo sono inseriti nel Registro Elettronico dei Titoli di Efficienza Energetica del GME.

Il valore economico dei titoli è definito nelle sessioni di scambio sul mercato.
 Il sistema prevede obblighi di risparmio di energia primaria per i distributori di energia elettrica e gas naturale con più di 50.000 clienti finali ("Soggetti obbligati") e attribuisce, per ogni anno, obiettivi da raggiungere⁵³.

I soggetti obbligati possono adempiere alla quota d'obbligo di risparmio in due modi:

- realizzando direttamente i progetti di efficienza energetica ammessi al meccanismo;
- acquistando i titoli dagli altri soggetti ammessi al meccanismo.

Oltre ai distributori di energia, possono partecipare al meccanismo anche altri soggetti volontari, tipicamente le società di servizi energetici (ESCO) o le società che abbiano nominato un esperto in gestione dell'energia (EGE) certificato.

I soggetti volontari, al momento, sono tutti gli operatori che liberamente scelgono di realizzare interventi di riduzione dei consumi negli usi finali di energia, a cui si riconosce il diritto a ricevere la corrispondente quantità di certificati bianchi.

4.5. Prime riflessioni sull'impatto economico degli incentivi e proposte operative.

È facile intuire da queste prime stime e dall'orientamento delle direttive comunitarie e internazionali, così come dallo sviluppo della normativa nazionale, che la sostenibilità della transizione energetica passa attraverso il corretto utilizzo delle risorse economiche, in relazione all'impatto ambientale che producono.

Esiste dunque in concreto una "doppia utilità" ritraibile dagli incentivi di efficientamento energetico. Una prima, direttamente riferibile al miglioramento dell'ambiente in generale, ed un'altra, quantificabile in termini di risparmio energetico economicamente misurabile. Ebbene, se si leggono le previsioni del gestore olandese *NN Investment Partners* sul futuro dei listini in cui sono scambiati i cosiddetti "Green Bond" ci si accorge di quanto i titoli finanziari puntino sulle energie rinnovabili e sulle tecnologie amiche dell'ambiente, e di come i mercati siano ormai irreversibilmente orientati da tempo all'economia sostenibile, a basso impatto ambientale.

Entro il 2023 il mercato delle obbligazioni "eco-sostenibili" dovrebbe superare i due trilioni di euro a livello globale; il *Green Bond Funds Impact Report 2020* del sopracitato gestore dimostra come i fondi obbligazionari verdi, che hanno un Asset under management di 3,8 miliardi di euro, "riflettono" un risparmio di 56,21 milioni di tonnellate di emissioni di anidride carbonica (CO₂) durante l'anno solare.

⁵³ Per ogni anno d'obbligo, dal 2017 al 2020, sono stati fissati gli obiettivi di risparmio che i distributori devono raggiungere attraverso interventi di efficienza energetica:

2017: 7,14 Milioni di TEP

2018: 8,32 Milioni di TEP

2019: 9,71 Milioni di TEP

2020: 11,19 Milioni di TEP

Il decreto ministeriale del 31 maggio 2021 ha modificato il DM 11 gennaio 2017, determinando nuovi obiettivi quantitativi nazionali di risparmio energetico che devono essere perseguiti dalle imprese di distribuzione di energia elettrica e gas per gli anni 2021-24 e, precisamente:

2021: 22 Milioni di TEP

2022: 45 Milioni di TEP

2023: 67 Milioni di TEP

2024: 89 Milioni di TEP

Come poter dunque aumentare anche la competitività del mercato italiano, in quest'ottica? Occorre iniziare a concepire un legame tra l'obbligo di efficientamento energetico e la sua diretta ed immediata valorizzazione sotto il profilo economico; in questo modo la spesa pubblica connessa agli incentivi di Superbonus, oltre al ritorno indiretto in termini di incremento di PIL e quindi, di reddito e di consumi per tutti gli operatori della filiera e del settore edilizio, troverà una diretta valorizzazione economica. In proposito può osservarsi come lo sviluppo degli Attestati di Prestazione Energetica pre e post-riqualificazione (APE pre e APE post), indispensabili per verificare il salto delle due classi necessarie per usufruire del Superbonus, permette già di valutare la quantità di tonnellate di anidride carbonica (CO₂) che non vengono immesse nell'ambiente. Peraltro, proprio nel FER 2 (Fonti Energetiche Rinnovabili), - pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 285 del 30 novembre 2021 Titolo I art. 1.3- è riportato chiaramente che gli incentivi entro il 2030 hanno quale obiettivo vincolante la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra (CO₂) di almeno il 55% rispetto ai livelli del 1990. Non essendo ancora stati emanati i Decreti Attuativi del citato FER 2, al fine di dare l'opportunità di sviluppare Certificati Bianchi legati all'efficientamento energetico ottenuto attraverso le attività del Superbonus l'110%, basterebbero indicazioni puntuali ed efficaci da parte del legislatore per permetterne lo sviluppo.

Si è infatti sopra visto che i Certificati Bianchi sono titoli negoziabili che certificano il conseguimento di risparmi energetici espressi in Tonnellate Equivalenti di Petrolio risparmiate (TEP). Le attività di gestione, valutazione e certificazione dei risparmi correlati a progetti di efficienza energetica sono affidati al Gestore Servizi Energetici (GSE), risultando essi di fatto assimilabili ai *green bond* europei. Ebbene, se fosse possibile emettere Certificati Bianchi in relazione ai cantieri del Superbonus lo Stato, principale attore dell'incentivo, avrebbe immediatamente la possibilità di valorizzarli e conseguentemente, monetizzare gli incentivi erogati attraverso la leva fiscale.

Lo stesso sistema potrebbe contribuire a "spostare" gradualmente l'incentivo dallo Stato ai privati (ESCO e soggetti simili), che potrebbero finanziare direttamente i progetti di riqualificazione mediante l'emissione e la successiva immissione nel mercato di Certificati Bianchi.

Una leva finanziaria sempre più autonoma che possa consentire allo Stato di autofinanziare in modo intelligente uno dei più ambiziosi progetti che il nostro Paese abbia mai inteso attuare.

Nota CGIL (4 maggio 2022) per il CNEL a seguito della riunione del 21 aprile 2022 sui documenti delle commissioni sui temi del fisco

Documento su IVA

L'idea che il documento esprime, di prevedere un maggior gettito IVA da riversare per la riduzione dell'Irpef, può essere interessante da valutare esclusivamente se la distribuzione dell'imposta mantiene, o accresce, la sua attuale progressività. Interessante è anche l'obiettivo della "semplice" razionalizzazione e riduzione del numero delle aliquote al fine di limitare i "salti d'aliquota" in chiave anti evasione. Bisognerebbe tuttavia chiedersi se non possa essere utile, a prescindere o accompagnando la riforma, l'utilizzo dell'aliquota massima nei passaggi B2B come proposto da alcuni studiosi; sarebbe utile valutare se davvero questa policy potrebbe creare crisi di liquidità alle imprese.

È importante valutare anche se agire sull'IVA in questa fase di alta inflazione non rischi di essere disorientante e se non possa far correre il rischio di ritocchi ingiustificati dei prezzi come al tempo del changeover lira/euro.

Documento su imposta duale

Il documento sull'impostazione duale disegna un sistema compiutamente duale come un *second best* rispetto alla onnicomprensività che il sindacato ha chiesto nella sua piattaforma. Effettivamente il riordino quantomeno di tutti i redditi attualmente non tassati in Irpef costituirebbe comunque un passo avanti notevole, specie se davvero fosse accompagnato dal ritorno in progressività di tutti i redditi da lavoro, compreso quello autonomo, anche agricolo. Appare del resto convincente un sistema duale accompagnato, come sostiene anche il documento "*combinando l'imposta duale sul reddito con imposte (potenzialmente progressive) sul patrimonio e sulle successioni*".

Crediamo sia mancante la considerazione dell'impatto dell'inflazione, attualmente in grande crescita, sul prelievo fiscale (fiscal drag). La riforma fiscale sarà utile che preveda l'indicizzazione di aliquote e detrazioni sui redditi fissi che non hanno altre possibilità di rispondere all'inflazione, e provi a disegnare una curva di aliquote medie che restituisca una sostanziale identità tra elasticità del reddito lordo e del reddito netto, al fine di mantenere il più possibile intatta la distribuzione del peso dell'imposta in caso di fiscal drag.

La CGIL identifica alcune criticità in merito alla cedolare secca per i canoni concordati, la quale restituisce importanti esternalità positive in ordine alla riduzione dei canoni. Non è necessario che tali canoni siano imposti cedolarmente, ma è tuttavia importante che il canone concordato sia premiato, anche fiscalmente. In merito alla previdenza complementare il sistema impositivo tracciato dal documento è interessante e certamente assai razionale, tuttavia crediamo che in questa fase la priorità assoluta sia l'incremento dell'adesione ai fondi complementari tra i lavoratori, e la tassazione di favore, anche delle prestazioni, è un tassello ineliminabile per raggiungere tale obiettivo. Quando sarà raggiunto un livello congruo di adesioni, solo allora sarà possibile puntare su obiettivi diversi.

Ultima nota riguarda l'aliquota della imposta proporzionale. La CGIL crede che essa debba attestarsi al 26%, ma può essere interessante anche ricalcare la proposta del sindacato europeo che propone una corporate tax al 25%. Se l'IRES fosse innalzata fino al 25%, magari in raccordo con tutti i paesi dell'Unione, potrebbe diventare razionale estendere tale aliquota a tutti i redditi esclusi dalla progressività.

