

Disapplicazione del D.L. n.511/1988 nella parte in cui ha introdotto l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica, per contrasto con precedenti pronunce della Corte di Giustizia Europea

TRIBUNALE DI GENOVA, sezione VI civile, sent. 5 gennaio 2024; Dott.ssa B. Romano.

[Addizionale all'energia elettrica – Direttive *non-self executing* – efficacia diretta delle pronunce della CGUE – disapplicazione da parte del Giudice interno]

Massima – L'interpretazione della norma resa dalla Corte di Giustizia Europea, in relazione a imposte prive di finalità specifica applicate da altri Paesi europei, non esclude la genericità dell'interpretazione fornita dalla Corte Europea e, quindi, l'obbligo del Giudice nazionale di disapplicare la norma interna in contrasto con il diritto unionale (massima non ufficiale).

Fatto – La società attrice ha convenuto in giudizio il soggetto fornitore di energia elettrica per sentir accertare il carattere indebito dell'addizionale provinciale all'accisa applicata nelle fatture relative alla somministrazione di energia elettrica per il periodo 2010-2011. L'attore ha dedotto che con il d.l. 2 marzo 2012 n. 16, in attuazione della Dir. n. 2008/118/CE, era stata disposta la definitiva abrogazione dell'art. 6 del d.l. 28 novembre 1988 n. 511, contenente la disciplina delle addizionali applicate dalla convenuta ma che, secondo la giurisprudenza di legittimità successivamente consolidatasi sul punto, le imposte di cui trattasi dovevano essere disapplicate sin dall'entrata in vigore della Dir. n. 2008/118/CE. Per l'effetto, l'attrice chiedeva la condanna del fornitore alla restituzione delle somme illegittimamente e quindi indebitamente percepite a titolo di addizionali all'accisa nel biennio 2010 – 2011.

Questioni – La sentenza in esame, ultima di una lunga serie di sentenze volte a valutare l'illegittimità dell'addizionale sull'accisa all'energia elettrica nel periodo antecedente l'abrogazione da parte del legislatore italiano, ha il pregio di aver ricostruito con notevole completezza il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento e di aver affrontato il contrasto di orientamenti giurisprudenziali nazionali riferiti al periodo precedente l'abrogazione dell'art. 6 del d.l. n. 511/1988.

Tale contrasto giurisprudenziale trae origine dalla natura *non self-executing* della Dir. 2008/118/CE, che ha dichiarato illegittime le imposte indirette prive di finalità specifica applicate ai prodotti già sottoposti ad accisa; l'art.1 par. 2 Dir. 2008/118/CE stabilisce infatti che: «Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre

imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni». Tale disposizione corrisponde nel contenuto all'art. 3 par.2 dell'abrogata Dir. 92/12/CEE che stabiliva che: «I prodotti di cui al paragrafo 1 possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta». Successivamente all'emanazione della Dir. 2008/118/CE la Corte di Giustizia Europea è intervenuta più volte al fine di delimitare l'ambito di validità delle imposte indirette introdotte sui prodotti già sottoposti ad accisa.

La sentenza in commento osserva come alcuni Tribunali (ad esempio il Trib. Torino, 20 aprile 2021, dott. Di Capua), facendo leva sulla mancanza di efficacia orizzontale della Dir. 2008/118/CE, abbiano dichiarato l'inapplicabilità della direttiva nei rapporti tra privati (ossia utente finale e fornitore); tali Tribunali hanno peraltro sostenuto che le pronunce della Corte di Cassazione (cfr. Cass., 23 ottobre 2019, n. 27099 e Cass., 19 novembre 2019, n. 29980) che affermano la disapplicazione dell'art. 6 del d.l. n. 511/1998 sin dall'entrata in vigore della Dir. 2008/118/CE riguardassero il diverso rapporto tributario tra utente finale e Amministrazione dello Stato (alla quale nel caso preso in esame era stato richiesto direttamente il rimborso) e non fossero pertanto applicabili alle controversie tra utente e fornitore. Questo orientamento conduce chiaramente al rigetto delle domande di restituzione dell'importo pagato dall'utente a titolo di addizionale per il periodo successivo alla Direttiva, ma precedente all'emanazione del d.l. n. 16/2012.

Altri Tribunali (ad esempio Trib. Milano, ord. 13 marzo 2021, dott.ssa Giannelli, Trib. Mantova, 16 dicembre 2020, dott. G. Bertola, Trib. Roma, 19 febbraio 2021, dott.ssa A. Izzo) riconoscono invece la diretta applicabilità dell'interpretazione fornita dalla C. giust. all'art. 1 par. 2 Dir. 2008/118/CE, con conseguente disapplicazione della norma nazionale contrastante esistente *ratione temporis*.

Il Tribunale di Genova aderisce al secondo orientamento, dando rilievo alla natura *self-executing* delle numerose pronunce della C. giust. in ambito di imposte indirette sui prodotti già sottoposti ad accisa, e all'accertamento avente carattere generale contenuto nelle stesse pronunce.

In particolare la C. giust., nella sentenza 5 marzo 2015, in causa n. C-553/13, chiamata a fornire l'interpretazione dell'art. 1 par. 2 Dir. 2008/118/CE, ha premesso che la giurisprudenza della C. giust. formatasi sull'art. 3 par. 2 dell'abrogata Dir. 92/12/CEE resta applicabile per quanto attiene alla norma sottoposta al suo esame e ha precisato che le due condizioni poste da dette norme per la legittimità di imposizioni indirette ulteriori (la finalità specifica dell'imposizione e la conformità alle norme fiscali comunitarie per le accise o per l'i.v.a. sulla determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e

controllo dell'imposta) mirano a evitare che le disposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi. La Corte di Giustizia ha quindi affermato, sulla base della sua precedente giurisprudenza, che una «finalità specifica» è una finalità che non sia «puramente di bilancio», intendendosi come tale anche «la sola destinazione del gettito dell'imposta in questione al finanziamento di spese generali incombenti all'ente pubblico in un dato settore». Ancora, la C. giust. ha definito la nozione di «finalità specifica» come la necessità che l'imposta miri, di per sé stessa, a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata, così che vi sia un nesso diretto tra l'uso del gettito dell'imposta la finalità perseguita (oppure, in mancanza di ciò, che l'imposta sia strutturata in modo da influenzare il comportamento dei contribuenti al fine di consentirne la realizzazione). Le medesime considerazioni sono ribadite dalla C. giust. con la sentenza 25 luglio 2018 in causa C-103/17.

Proseguendo nel proprio *iter* decisionale, il Tribunale di Genova afferma che la circostanza che l'interpretazione del dettato normativo sia avvenuta in altri Paesi europei non esclude la genericità dell'interpretazione fornita dalla C. giust. tanto in merito all'art. 1 par. 2 della Dir. 2008/118/CE, quanto in merito al concetto di finalità specifica. Secondo la sentenza esaminata, l'operazione ermeneutica condotta dalla C. giust. conduce quindi a risultati generali e indistinti che hanno portato a ritenere l'art. 6, comma 2, d.l. n. 511/88 in contrasto con il diritto dell'Unione e in particolare con la Dir. 2008/118/CE per mancanza di finalità specifica.

Ancora, la sentenza in commento osserva come nel corso degli anni la giurisprudenza abbia elaborato il tema della “diretta applicabilità” della normativa di derivazione comunitaria: con la sentenza n. 113 del 19 aprile 1985, la Corte Costituzionale ha ritenuto immediatamente applicabili le statuizioni risultanti dalle sentenze interpretative della Corte di giustizia ai sensi dell'art. 177 del Trattato (attuale art. 267 TFUE). Analoga efficacia è stata riconosciuta, con sentenza della Corte Costituzionale n. 389 del 11 luglio 1989, alle norme comunitarie come interpretate in pronunce rese dalla Corte di Giustizia in sede contenziosa ai sensi dell'art. 169 del trattato (ora art. 258 TFUE). Quindi qualsiasi sentenza che applica e/o interpreta una norma comunitaria ha carattere di sentenza dichiarativa del diritto comunitario nel senso che la Corte di giustizia, come interprete qualificato del diritto, ne precisa autoritariamente il significato con le proprie sentenze e ne determina, in definitiva, l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative. L'obbligo di disapplicare la norma interna, dunque, si rinviene sia nel caso in cui il conflitto insorga con una disciplina contenuta in un regolamento o con una direttiva *self-executing*, sia nel caso in cui il contrasto sia determinato da regole generali dell'ordinamento europeo, ricavate in sede di interpretazione dell'ordinamento da parte della Corte di giustizia. Successivamente la Corte di Cassazione (Cass., 8 febbraio 2016, n. 2468; Cass., 9 febbraio 2012, n. 1917, Cass., 2 marzo 2005, n. 4466) ha precisato che il *dictum* della Corte di giustizia costituisce una *regula iuris* applicabile dal giudice

nazionale in ogni stato e grado di giudizio, con la conseguenza che assurge a fonte di diritto oggettivo.

Da tali principi la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15198 del 4 giugno 2019, ha affermato che «[i]n tema di accise sul consumo di energia elettrica, le addizionali provinciali debbono rispondere ad una o più finalità specifiche previste dall'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, come interpretata dalla Corte di giustizia UE, dovendosi evitare che le imposizioni indirette, aggiuntive rispetto alle accise armonizzate, ostacolino indebitamente gli scambi; pertanto, va disapplicata, per contrasto col diritto unionale, la disciplina interna di cui all'art. 6, comma 2, del d.l. n. 511 del 1988, conv. in l. n. 20 del 1989, avente come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali, con conseguente non debenza delle addizionali medesime» e che «[s]econdo il diritto eurounitario una imposizione indiretta, aggiuntiva sul consumo di energia elettrica, consumo già colpito dalle accise armonizzate, è possibile, a termini dei paragrafi 1 e 2 della Direttiva 2008/118/CE, ove tale imposizione aggiuntiva sia, da un lato, rispondente a una o più finalità specifiche e, dall'altro, rispetti le regole di imposizione dell'unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta, ciò in quanto occorre evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi».

Tanto premesso, il Tribunale di Genova dichiara che nel caso di specie la finalità specifica dell'imposta indiretta è assente (tanto da non essere neppure stata allegata dal fornitore) e che ogni giudice nazionale, chiamato a pronunciarsi nell'ambito delle proprie competenze, ha - in quanto organo di uno Stato membro - l'obbligo di disapplicare qualsiasi disposizione nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione che abbia effetto diretto nella controversia di cui è investito (in tal senso, C. Giust., 8 settembre 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, punto 55 e giurisprudenza ivi citata; 24 gennaio 2012, C-282/10, *Dominguez*, punto 41; 6 novembre 2018, C-569/ e C-570/16, *Bauer e Willmeroth*, punto 75). Il Giudice nazionale ha quindi l'obbligo di non dare applicazione alla norma impositiva interna, adottando il criterio di composizione delle antinomie tra le norme dell'ordinamento interno e le norme comunitarie direttamente efficaci nell'ordinamento interno indicato dalla Corte Costituzionale (sentenze 5 giugno 1984, n.170 e 18 aprile 1991, n. 169). Dalla disapplicazione del d.l. n. 511/1988 deriva il carattere indebito della traslazione dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica e l'obbligo del rivenditore di restituire all'utente l'importo versato.

Precedenti – Sono propensi a riconoscere carattere vincolante per il giudice nazionale all'interpretazione della norma resa dalla Corte di Giustizia Europea in ambito di legittimità delle imposte indirette, Trib. Milano, ord. 13 marzo 2021, dott.ssa I. Giannelli;

Trib. Mantova, 16 dicembre 2020, dott. G. Bertola; Trib. Roma, 19 febbraio 2021, dott.ssa A. Izzo; Trib. Brescia, 23 dicembre 2021., dott. L. Ambrosoli.

LAURA RICCI
Avvocato in Brescia
laura.ricci@osborneclarke.com