



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

19 giugno 2025*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 1, paragrafo 2 – Altre imposte indirette sui prodotti sottoposti ad accisa – Elettricità – Normativa nazionale che istituisce un'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità – Assenza di finalità specifiche – Imposta addizionale a favore degli enti regionali e locali ritenuta contraria alla direttiva 2008/118 dagli organi giurisdizionali nazionali – Recupero da parte del consumatore finale presso il fornitore dell'imposta indebitamente pagata»

Nella causa C-645/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte d'appello di Bologna (Italia), con ordinanza del 26 ottobre 2023, pervenuta in cancelleria il 26 ottobre 2023, nel procedimento

HeraComm SpA

contro

Falconeri Srl,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, T. von Danwitz (relatore), vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Prima Sezione, A. Kumin, I. Ziemele e S. Gervasoni, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Falconeri Srl, da R. Cinti, avvocato;
- per il governo spagnolo, da A. Pérez-Zurita Gutiérrez, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da A. Armenia, M. Björkland e F. Moro, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: l'italiano.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Hera Comm SpA, una società fornitrice di elettricità, e la Falconeri Srl, una società cliente, relativamente al rimborso di un'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità, prevista dalla normativa italiana.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/118

- 3 La direttiva 2008/118 è stata abrogata dalla direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (GU 2020, L 58, pag. 4). Tuttavia, la direttiva 2008/118 resta applicabile *ratione temporis* ai fatti del procedimento principale.
- 4 Il considerando 2 di tale direttiva disponeva quanto segue:

«Le condizioni per la riscossione delle accise sui prodotti contemplati dalla direttiva 92/12/CEE [del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1)] (“prodotti sottoposti ad accisa”) devono rimanere armonizzate al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno».
- 5 L'articolo 1 di detta direttiva prevedeva quanto segue:

«1. La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti (“prodotti sottoposti ad accisa”):

 - a) prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva 2003/96/CE [del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L 283, pag. 51)];

(...)

2. 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.

(...)».

- 6 L'articolo 9, secondo comma, della medesima direttiva così disponeva:

«L'accisa viene applicata e riscossa e, se del caso, è oggetto di rimborso o sgravio secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro. Gli Stati membri applicano le medesime modalità ai prodotti nazionali e ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri».

- 7 L'articolo 48, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 così recitava:

«Gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 1° gennaio 2010, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva a decorrere dal 1° aprile 2010. (...)».

Direttiva 2003/96

- 8 L'articolo 1 della direttiva 2003/96 dispone quanto segue:

«Gli Stati membri tassano i prodotti energetici e l'elettricità conformemente alla presente direttiva».

- 9 L'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva stabilisce l'elenco dei prodotti rientranti nella nozione di «prodotti energetici», ai sensi di detta direttiva. L'articolo 2, paragrafo 2, della medesima direttiva precisa che essa si applica altresì all'elettricità di cui al codice NC 2716.

- 10 L'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 prevede quanto segue:

«1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione:

(...)

- h) all'elettricità, al gas naturale, al carbone e ai combustibili solidi utilizzati per uso familiare e/o da organizzazioni riconosciute caritative dallo Stato membro interessato. (...) In caso di uso misto, la tassazione si applica in proporzione a ciascun tipo di utilizzazione. Qualora l'utilizzazione non sia significativa, può essere trattata come nulla;

(...)».

Diritto italiano

Codice Civile

- 11 L'articolo 2033 del Codice civile stabilisce quanto segue:

«Chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato. Ha inoltre diritto ai frutti e agli interessi dal giorno del pagamento, se chi lo ha ricevuto era in mala fede, oppure, se questi era in buona fede, dal giorno della domanda».

Decreto-legge n. 511/1988

- 12 Nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, il decreto-legge del 28 novembre 1988, n. 511 – Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale (GURI n. 280, del 29 novembre 1988), come modificato dall'articolo 5 del decreto legislativo del 2 febbraio 2007, n. 26 – Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (supplemento ordinario alla GURI n. 68, del 22 marzo 2007,) (in prosieguo: il «decreto-legge n. 511/1988»), menzionava nel suo preambolo «la straordinaria necessità ed urgenza di assicurare le necessarie risorse agli enti della finanza regionale e locale, al fine di garantire l'assolvimento dei compiti istituzionali».

- 13 L'articolo 6 del decreto-legge n. 511/1988, abrogato con effetto dal 1° aprile 2012, era così formulato:

«1. È istituita una addizionale all'accisa sull'energia elettrica di cui agli articoli 52, e seguenti, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative approvato con [decreto legislativo del 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (supplemento ordinario alla GURI n. 279, del 29 novembre 1995) (in prosieguo: il "decreto legislativo n. 504/1995")] (...), nelle misure di:

- a) [EUR] 18,59 per mille kWh in favore dei comuni per qualsiasi uso effettuato nelle abitazioni, (...)
- b) [EUR] 20,40 per mille kWh in favore dei comuni, per qualsiasi uso effettuato nelle seconde case;
- c) [EUR] 9,30 per mille kWh in favore delle province per qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, per tutte le utenze, fino al limite massimo di 200.000 kWh di consumo al mese.

(...).

3. Le addizionali di cui al comma 1 sono dovute dai soggetti obbligati di cui all'articolo 53 del [decreto legislativo n. 504/1995], al momento della fornitura dell'energia elettrica ai consumatori finali ovvero, per l'energia elettrica prodotta o acquistata per uso proprio, al momento del suo consumo. Le addizionali sono liquidate e riscosse con le stesse modalità dell'accisa sull'energia elettrica.

4. Le addizionali di cui al comma 1 relative a forniture di energia elettrica con potenza disponibile non superiore a 200 kW sono versate direttamente ai comuni ed alle province nell'ambito del cui territorio sono ubicate le utenze. Le addizionali relative a forniture di energia elettrica con potenza disponibile superiore a 200 kW e quelle relative al consumo dell'energia elettrica, prodotta o acquistata per uso proprio, sono versate all'erario, ad eccezione di quelle rimosse nell'ambito della regione Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano che sono versate direttamente ai comuni ed alle province stessi.

5. Le disposizioni di cui all'articolo 52, comma 3, del [decreto legislativo n. 504/1995] non si applicano alle addizionali di cui al comma 1; sono tuttavia esenti dalle addizionali i consumi per l'illuminazione pubblica e per l'esercizio delle attività di produzione, trasporto e distribuzione di energia elettrica.

(...)».

Decreto legislativo n. 504/1995

14 La procedura relativa alla domanda di rimborso dell'accisa indebitamente pagata è disciplinata dal decreto legislativo n. 504/1995.

15 L'articolo 14 di tale decreto legislativo, intitolato «Rimborsi dell'accisa», al comma 1 prevede quanto segue:

«L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata; la disciplina dei rimborsi di cui al presente articolo si applica anche alle richieste relative alle agevolazioni accordate mediante restituzione, totale o parziale, dell'accisa versata ovvero mediante altra modalità prevista dalla disciplina relativa alla singola agevolazione».

16 L'articolo 16 di detto decreto legislativo, intitolato «Privilegio», al comma 3 così dispone:

«I crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno assolto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa (...)».

17 L'articolo 52 del medesimo decreto legislativo così recita:

«1. L'energia elettrica (codice NC 2716) è sottoposta ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio.

(...).

3. È esente dall'accisa l'energia elettrica:

- a) utilizzata per l'attività di produzione di elettricità e per mantenere la capacità di produrre elettricità;
- b) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni;

- c) utilizzata per l'impianto e l'esercizio delle linee ferroviarie adibite al trasporto di merci e passeggeri;
 - d) impiegata per l'impianto e l'esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano;
 - e) consumata per qualsiasi applicazione nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, con potenza impegnata fino a 3 kW, fino ad un consumo mensile di 150 kWh. (...)
- (...)».
- 18 L'articolo 53 del decreto legislativo n. 504/1995 dispone quanto segue:
- «1. Obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica sono:
- a) i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori;
- (...)».
- 19 L'articolo 60 di tale decreto legislativo così prevede:
- «Le disposizioni del presente titolo, ad eccezione di quelle dell'articolo 52, comma 3, valgono anche per le addizionali dell'accisa sull'energia elettrica, quando per la loro applicazione sono previste le stesse modalità dell'accisa».

Decreto legislativo n. 23/2011

- 20 L'articolo 2, paragrafo 6, del decreto legislativo del 14 marzo 2011, n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (GURI n. 67 del 23 marzo 2011), stabilisce che, a decorrere dall'anno 2012 l'imposta addizionale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge n. 511/1988 cessa di essere applicata nelle regioni a statuto ordinario. L'imposta addizionale è stata definitivamente abrogata a decorrere dal 1° aprile 2012.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 21 In forza di un contratto concluso il 1° ottobre 2009, la Hera Comm ha somministrato energia elettrica alla Falconeri.
- 22 Fino al 1° aprile 2012, data in cui è stato abrogato l'articolo 6 del decreto-legge n. 511/1988, la Hera Comm ha versato all'erario italiano l'imposta addizionale all'accisa sull'energia elettrica di cui a detta disposizione (in prosieguo: l'«imposta addizionale»). Essa ha ripercosso l'imposta così versata sulla Falconeri, recuperando in tal modo l'intero controvalore della medesima.
- 23 Ritenendo che detta imposta addizionale fosse contraria al diritto dell'Unione, la Falconeri ha presentato una domanda di ripetizione dell'indebito dinanzi al Tribunale di Bologna, al fine di ottenere la condanna della Hera Comm al rimborso degli importi versati a tale titolo.

- 24 Con ordinanza del 19 aprile 2021, il Tribunale di Bologna ha accolto tale domanda, ritenendo che l'articolo 6 del decreto-legge n. 511/1988 fosse contrario all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, come interpretato dalla giurisprudenza costante della Corte, e che, di conseguenza, dovesse essere disapplicato. Poiché i pagamenti effettuati dalla Falconeri a titolo dell'imposta addizionale erano quindi privi di fondamento giuridico, tale organo giurisdizionale ha condannato la Hera Comm a rimborsare le somme corrispondenti, a decorrere dalla scadenza del termine di recepimento della direttiva 2008/118 fino all'abrogazione dell'articolo 6, paragrafo 1, del decreto-legge n. 511/1988.
- 25 Di conseguenza, la Hera Comm ha proceduto al rimborso dei versamenti indebiti. Tuttavia, il 19 maggio 2021, essa ha interposto appello avverso tale ordinanza dinanzi alla Corte d'appello di Bologna, giudice del rinvio, sostenendo che l'imposta addizionale era una mera maggiorazione dell'aliquota dell'accisa sull'energia elettrica e non costituiva quindi un'«altra imposta indiretta», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.
- 26 Il giudice del rinvio si chiede, in primo luogo, se l'imposta addizionale debba essere considerata un'imposta differente dall'accisa sull'energia elettrica, poiché essa ne costituisce solo una frazione o un multiplo. Esso precisa che detta accisa e detta imposta addizionale hanno una struttura simile e discipline parzialmente coincidenti. In particolare, detta imposta addizionale incrementerebbe l'aliquota dell'accisa sull'energia elettrica e avrebbe identiche modalità di liquidazione, accertamento e riscossione. In tale contesto, l'imposta addizionale potrebbe essere intesa come una mera maggiorazione dell'aliquota dell'accisa, la quale non costituirebbe dunque un'«altra imposta indiretta» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva in parola, e non sarebbe soggetta all'obbligo, previsto da tale disposizione, di destinazione a finalità specifiche.
- 27 Per contro, se si trattasse di imposte distinte, potrebbe sussistere una contraddizione tra la norma di diritto interno, che ha istituito l'imposta addizionale senza destinarla a finalità specifiche, e l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, che richiede una siffatta destinazione. La possibilità di ripercuotere il pagamento di detta imposta addizionale sul cliente finale dipenderebbe quindi dalla risoluzione di tale contraddizione.
- 28 Secondo il giudice del rinvio, l'interpretazione letterale, globale e teleologica dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 osta alla considerazione dell'accisa sull'energia elettrica e della sua imposta addizionale come un'unica imposta indiretta. Tale direttiva limiterebbe la potestà impositiva degli Stati membri non a seconda delle forme in cui può essere esercitata, ma in rapporto alle finalità perseguite e ai riflessi delle imposte che ne derivano sul mercato.
- 29 In secondo luogo, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 possa produrre effetti diretti orizzontali nell'ambito di una controversia tra privati, come quella di cui è investito. Più in particolare, esso fa riferimento alla giurisprudenza consolidata della Corte sul divieto dell'effetto diretto orizzontale delle direttive, la quale non consentirebbe tuttavia espressamente di stabilire se tale divieto si estenda o meno all'«effetto oppositivo», che comporta la disapplicazione della norma di diritto interno contraria ad una direttiva.
- 30 Tale giudice ritiene che, secondo una prima corrente giurisprudenziale nazionale, occorra disapplicare l'articolo 6, commi 1 e 2, del decreto-legge n. 511/1988, a prescindere dall'effetto diretto, orizzontale o verticale, dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, in virtù del principio dell'immediata applicabilità dell'interpretazione del diritto dell'Unione fornita dalla Corte ai sensi dell'articolo 267 TFUE. Per contro, in base a una seconda corrente

giurisprudenziale, l'inefficacia delle direttive «autoesecutive» nei rapporti orizzontali impedirebbe al consumatore finale di invocare la direttiva 2008/118 nei confronti di un fornitore e gli lascerebbe aperta solo la via dell'azione di risarcimento.

- 31 Nel caso di specie, l'ordinanza emessa in primo grado si inserirebbe in una giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione, secondo la quale le norme che disciplinano il rimborso dell'imposta addizionale sono compatibili con il diritto dell'Unione, poiché, in assenza di norme comuni in materia, spetta agli Stati membri disciplinare un siffatto rimborso conformemente ai principi di equivalenza e di effettività. Secondo detta giurisprudenza nazionale, l'accisa e l'imposta addizionale costituirebbero due imposte distinte. Sarebbe tuttavia escluso che tale imposta addizionale soddisfi la condizione relativa al perseguimento di finalità specifiche, richiesta all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, dato che l'unico obiettivo che essa persegue è quello di «assicurare le risorse necessarie agli enti della finanza regionale e locale, al fine di garantire l'assolvimento dei compiti istituzionali».
- 32 Il giudice del rinvio precisa inoltre che la Hera Comm non è un'impresa a partecipazione pubblica né è preposta ad un pubblico servizio. Pertanto, il rapporto giuridico che intercorre tra essa e il suo cliente in relazione alla rivalsa dell'imposta addizionale sarebbe di natura orizzontale. Secondo il giudice in parola, l'affermazione dell'effetto diretto dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 in tale rapporto orizzontale attuerebbe compiutamente i principi di equivalenza e di effettività, ed eviterebbe l'irragionevole discriminazione del cliente che non potrebbe opporre alla sua controparte contrattuale l'illegittimità dell'imposta addizionale di cui ha sopportato il peso economico, per il motivo che tale imposta è contraria al diritto dell'Unione.
- 33 In tale contesto, la Corte d'appello di Bologna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'[imposta addizionale], applicata dallo Stato membro come frazione o multiplo dell'accisa cui è già sottoposto il prodotto, rientri nel concetto di “altre imposte indirette” di cui all'articolo 1 paragrafo 2 della [direttiva 2008/118], o se debba essere intesa quale mera maggiorazione dell'aliquota dell'accisa, con conseguente libertà dello Stato membro di non destinarla alle “finalità specifiche” richieste dall'articolo 1[,] paragrafo 2 della [direttiva 2008/118].
- 2) Nel caso in cui l'[imposta addizionale] rientri nel concetto di “altre imposte indirette”, se l'articolo 1, paragrafo 2, della [direttiva 2008/118] debba essere interpretato nel senso che soddisfa le condizioni per essere fatto valere dal singolo di fronte a un giudice nazionale al fine di:
- contestare al venditore del prodotto soggetto all'[imposta addizionale], cui il singolo ha rimborsato l'imposta indiretta, che il prelievo fiscale dello Stato membro nei confronti del venditore è illegittimo, poiché fondato su una disposizione nazionale contraria alla norma della direttiva;
 - conseguentemente ripetere il pagamento indebito dal venditore che si è rivalso nei suoi confronti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 34 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che un'imposta addizionale all'accisa su un prodotto, che costituisce solo una frazione o un multiplo dell'accisa alla quale è già sottoposto tale prodotto, ma il cui gettito è destinato a enti pubblici diversi da quello cui è destinata l'accisa, e che non segue le disposizioni relative alle esenzioni applicabili a quest'ultima, possa essere considerata un'imposta distinta da tale accisa e rientrare quindi nella nozione di «altre imposte indirette» ai sensi di detta disposizione, imposta che può essere riscossa dagli Stati membri qualora persegua una finalità specifica, distinta dall'accisa.
- 35 Nel caso di specie, come risulta dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio, l'accisa sull'energia elettrica e l'imposta addizionale hanno una struttura e una disciplina parzialmente coincidenti, dato che la seconda incrementa l'aliquota della prima e ha identiche modalità di liquidazione, accertamento e riscossione. Secondo la Hera Comm, l'imposta addizionale costituisce una mera maggiorazione dell'accisa sull'energia elettrica e non un'imposta distinta. Orbene, secondo le precisazioni fornite dal giudice del rinvio, l'ordinanza emessa in primo grado nell'ambito del procedimento principale si inserirebbe in un orientamento giurisprudenziale nazionale secondo cui l'accisa e l'imposta addizionale sono considerate come due imposte distinte.
- 36 In via preliminare, occorre rilevare che la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo con riferimento al diritto dell'Unione spetta alla Corte in base alle caratteristiche oggettive del tributo, indipendentemente dalla qualificazione che viene ad esso attribuita nel diritto nazionale (sentenza del 3 marzo 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, punto 45 e giurisprudenza citata).
- 37 A tal riguardo, va anzitutto osservato che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, 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.
- 38 Per quanto riguarda, in particolare, la nozione di «altre imposte indirette», ai sensi di detta disposizione, conformemente alla giurisprudenza costante della Corte, tale nozione designa le imposte indirette che gravano sul consumo dei prodotti elencati all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva in parola, diverse dalle «accise» di cui a quest'ultima disposizione, e che vengono prelevate per finalità specifiche (sentenze del 4 giugno 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punto 59, e del 3 marzo 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, punto 48).
- 39 A tal riguardo, sotto un primo profilo, l'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 sancisce il principio secondo cui tale direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo di prodotti quali l'elettricità, armonizzando le condizioni per la riscossione delle accise, come enunciato al considerando 2 di detta direttiva.
- 40 Sotto un secondo profilo, conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, anche l'elettricità costituisce oggetto del regime di tassazione armonizzato istituito da tale direttiva.

- 41 Sotto un terzo profilo, la Corte ha precisato che la facoltà riconosciuta agli Stati membri dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 mira a tenere conto della diversità delle tradizioni fiscali degli Stati membri in materia e del ricorso frequente alle imposte indirette per l'attuazione di politiche non di bilancio (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2021, *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, punto 48 e giurisprudenza citata).
- 42 Dato che, in forza dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 e dell'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, la tassazione dell'elettricità è oggetto di armonizzazione all'interno dell'Unione europea, un'imposta addizionale che sia distinta dall'accisa sull'elettricità, in quanto non ne costituisca una mera maggiorazione dell'aliquota, potrebbe, tuttavia, essere ammessa solo nel caso in cui soddisfi le condizioni previste all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.
- 43 In primo luogo, quanto al carattere distinto dell'imposta addizionale di cui si tratta nel procedimento principale, dall'ordinanza di rinvio risulta, da un lato, che la base imponibile di tale imposta addizionale era calcolata allo stesso modo di quella dell'accisa sull'energia elettrica e, dall'altro, che detta imposta addizionale seguiva le stesse norme in materia di accertamento, liquidazione e riscossione applicabili a quest'ultima. Inoltre, il fatto generatore dell'imposta addizionale era identico a quello dell'accisa, ossia la fornitura e la vendita di energia elettrica.
- 44 Ciò posto, anzitutto, il beneficiario finale dell'imposta addizionale era diverso da quello dell'accisa. Infatti, come rilevato dal giudice del rinvio, per la stessa quantità di energia elettrica distribuita ai consumatori finali, da un lato, l'accisa doveva essere versata all'erario e, dall'altro, l'imposta addizionale andava a beneficio degli enti locali o regionali.
- 45 Inoltre, l'articolo 6 del decreto-legge n. 511/1988 consentiva di differenziare la tassazione dell'energia elettrica in funzione dell'uso, del luogo di fornitura nonché della quantità consumata. Orbene, siffatti criteri di differenziazione non sono applicabili all'accisa, dal momento che non sono previsti dalle direttive 2008/118 e 2003/96.
- 46 Infine, laddove l'articolo 52, paragrafo 3, del decreto legislativo n. 504/1995 prevedeva, conformemente alla direttiva 2003/96, talune esenzioni dalle accise, i soggetti passivi dell'imposta addizionale non beneficiavano delle stesse esenzioni.
- 47 Orbene, come rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, se detta imposta addizionale fosse stata solo una maggiorazione dell'aliquota dell'accisa sull'energia elettrica, essa avrebbe dovuto essere disciplinata come quest'ultima ed essere soggetta alle stesse esenzioni previste dal legislatore nazionale per tale accisa, conformemente alla direttiva 2003/96.
- 48 Da quanto precede risulta che l'imposta addizionale di cui si tratta non può essere considerata come una mera maggiorazione dell'aliquota dell'accisa sull'energia elettrica, in quanto frazione o multiplo di quest'ultima, ma può costituire un'altra imposta indiretta gravante direttamente o indirettamente sul consumo dell'energia elettrica ai sensi della direttiva 2003/96.
- 49 In secondo luogo, occorre ricordare che, sebbene l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 consenta, in sostanza, agli Stati membri di applicare altre imposte indirette ai prodotti sottoposti ad accisa, ciò è subordinato alla duplice condizione che tali imposte perseguano una o più «finalità specifiche» e che rispettino le regole di imposizione dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'imposta sul valore aggiunto per la determinazione della base imponibile, il calcolo,

l'esigibilità e il controllo dell'imposta, regole queste che non includono le disposizioni relative alle esenzioni (v., in tal senso, sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 35).

- 50 Queste due condizioni, che mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi, hanno, come risulta dalla formulazione letterale stessa dell'articolo 1, paragrafo 2, della medesima direttiva, carattere cumulativo (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 36 e giurisprudenza citata).
- 51 Per quanto riguarda la prima delle condizioni in discussione, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una «finalità specifica», ai sensi di tale disposizione, non deve essere puramente di bilancio. Tuttavia, poiché qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, questa sola circostanza non può escludere che un'imposta supplementare possa avere anche una finalità specifica, ai sensi di tale disposizione, salvo svuotare quest'ultima di qualsiasi effetto utile (sentenza del 14 marzo 2024, f6 Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 52 Nel caso di specie, dall'ordinanza di rinvio risulta che l'obiettivo perseguito dell'imposta addizionale era, ai sensi del preambolo del decreto-legge n. 511/1988, di «assicurare le necessarie risorse agli enti della finanza regionale e locale, al fine di garantire l'assolvimento dei compiti istituzionali». Peraltro, il giudice del rinvio indica che esisterebbe un altro obiettivo, ipotetico, ossia sostenere il servizio di smaltimento dei rifiuti, che tuttavia sarebbe presentato dalla normativa nazionale come meramente potenziale, e che non vi sarebbe alcuna prova che tale finalità sia stata effettivamente perseguita.
- 53 Orbene, l'esistenza di una «finalità specifica» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 non può essere dimostrata dalla sola destinazione del gettito dell'imposta di cui si tratta al finanziamento di spese generali incombenti all'ente pubblico in un dato settore. Se così fosse, infatti, detta asserita finalità specifica non potrebbe essere distinta da una finalità puramente di bilancio (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 40).
- 54 In tali circostanze, fatta salva una verifica da parte del giudice del rinvio, che è il solo competente ad accertare e valutare i fatti del procedimento principale, dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che l'imposta addizionale, la quale sembra perseguire solo una finalità generica di supporto al bilancio degli enti territoriali, soddisfi i criteri relativi alla finalità specifica di cui all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 (v., in tal senso, ordinanza del 9 novembre 2021, Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Gaeta, C-255/20, EU:C:2021:926, punti 38 e 39).
- 55 Per quanto riguarda la seconda delle condizioni in discussione, menzionata al punto 49 della presente sentenza, il fatto che l'imposta addizionale segua le stesse norme in materia di accertamento, liquidazione e riscossione applicabili all'accisa sull'energia elettrica consente di concludere che essa è stata concepita fin dall'inizio dal legislatore nazionale come un'imposta che deve essere conforme alle norme fiscali dell'Unione applicabili per le accise.
- 56 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che un'imposta addizionale all'accisa su un prodotto, che costituisce solo una frazione o un multiplo dell'accisa alla quale è già sottoposto tale prodotto, ma il cui gettito è destinato a enti pubblici diversi da quello cui è destinata l'accisa, e che non segue le disposizioni relative alle

esenzioni applicabili a quest'ultima, può essere considerata un'imposta distinta da tale accisa e rientrare quindi nella nozione di «altre imposte indirette», ai sensi di detta disposizione, imposta che può essere riscossa dagli Stati membri nella misura in cui persegue una finalità specifica, distinta dall'accisa.

Sulla seconda questione

- 57 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 possa essere invocato in una controversia tra privati vertente sul rimborso di un'imposta indebitamente pagata per il motivo che la disposizione nazionale che ha istituito tale imposta è contraria a detto articolo 1, paragrafo 2, cosicché un giudice nazionale, investito di una siffatta controversia, è tenuto, sulla sola base del diritto dell'Unione, a disapplicare tale disposizione nazionale.
- 58 In via preliminare, occorre rilevare che la Corte si è già pronunciata su questioni analoghe sollevate in un contesto giuridico identico nella causa decisa con la sentenza dell'11 aprile 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi* (C-316/22, EU:C:2024:301).
- 59 A questo proposito, la Corte ha osservato che, ai sensi dell'articolo 288, terzo comma, TFUE, il carattere vincolante di una direttiva, sul quale si fonda la possibilità di invocare quest'ultima, sussiste solo nei confronti dello «Stato membro cui è rivolta». Ne consegue, secondo costante giurisprudenza, che una direttiva non può di per sé creare obblighi in capo a un singolo e non può quindi essere invocata, in quanto tale, nei confronti di quest'ultimo dinanzi a un giudice nazionale (sentenza dell'11 aprile 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, C-316/22, EU:C:2024:301, punto 22 e giurisprudenza citata).
- 60 Ne consegue che un giudice nazionale non è tenuto, sulla sola base del diritto dell'Unione, a disapplicare una disposizione del suo diritto interno contraria a una disposizione del diritto dell'Unione, qualora quest'ultima disposizione sia priva di efficacia diretta, ferma restando tuttavia la possibilità, per tale giudice, nonché per qualsiasi autorità amministrativa nazionale competente, di disapplicare, sulla base del diritto interno, qualsiasi disposizione di quest'ultimo contraria a una disposizione del diritto dell'Unione priva di tale efficacia (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2022, *Thelen Technopark Berlin*, C-261/20, EU:C:2022:33, punto 33).
- 61 Pertanto, malgrado l'assenza di effetto diretto orizzontale di una direttiva, un giudice nazionale può permettere ad un singolo di far valere l'illegittimità, alla luce di una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva, di un'imposta che sia stata indebitamente ripercossa su di lui da un venditore, conformemente ad una facoltà riconosciutagli dalla normativa nazionale, al fine di ottenere la neutralizzazione dell'onere economico supplementare che esso ha, in definitiva, dovuto sopportare, aspetto questo che spetta al giudice del rinvio verificare nel procedimento principale (sentenza dell'11 aprile 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, C-316/22, EU:C:2024:301, punto 25).
- 62 La Corte ha peraltro ammesso che disposizioni incondizionate e sufficientemente precise di una direttiva possono essere invocate dai singoli non soltanto nei confronti di uno Stato membro e di tutti gli organi della sua amministrazione, ma anche nei confronti di organismi o enti soggetti all'autorità o al controllo dello Stato o che dispongono di poteri esorbitanti rispetto a quelli risultanti dalle norme applicabili ai rapporti tra privati (sentenza dell'11 aprile 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, C-316/22, EU:C:2024:301, punto 26 e giurisprudenza citata).

- 63 Di conseguenza, la Corte ha concluso che l'articolo 288, terzo comma, TFUE osta a che un giudice nazionale disapplichi, in una controversia tra privati, una norma nazionale che istituisce un'imposta indiretta contraria ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non recepita o non correttamente recepita, salvo che il diritto interno disponga diversamente o che l'ente nei confronti del quale venga fatta valere la contrarietà di detta imposta sia soggetto all'autorità o al controllo dello Stato o disponga di poteri esorbitanti rispetto a quelli risultanti dalle norme applicabili ai rapporti tra privati (sentenza dell'11 aprile 2024, Gabel Industria Tessile e Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, punto 27). Nel caso di specie, spetterà al giudice del rinvio procedere alle verifiche necessarie per stabilire se il fornitore di cui si tratta nel procedimento principale rientri in una di tali categorie.
- 64 In ogni caso, occorre rilevare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, gli Stati membri sono tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte e i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione, dato che il diritto di ottenere il rimborso di tali imposte e tributi è infatti la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione che vietano tali tributi (sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 20 e giurisprudenza citata).
- 65 A tal riguardo, occorre ricordare che, in assenza di una normativa dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le precise modalità procedurali secondo le quali deve essere esercitato il diritto di ottenere il rimborso del suddetto onere economico, restando inteso che tali modalità devono rispettare i principi di equivalenza e di effettività (sentenza dell'11 aprile 2024, Gabel Industria Tessile e Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, punto 33 e giurisprudenza citata).
- 66 In particolare, qualora tale rimborso si rivelasse impossibile o eccessivamente difficile da ottenere rivolgendosi ai fornitori interessati, il principio di effettività esigerebbe che il consumatore finale sia in grado di rivolgere la propria domanda di rimborso direttamente allo Stato membro interessato (sentenza dell'11 aprile 2024, Gabel Industria Tessile e Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, punto 34 e giurisprudenza citata).
- 67 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale, investito di una controversia tra privati vertente sul rimborso di un'imposta indebitamente pagata per il motivo che le disposizioni di diritto nazionale che hanno istituito tale imposta sono contrarie all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, il quale constata l'impossibilità di interpretare tali disposizioni di diritto nazionale conformemente al diritto dell'Unione, non è tenuto, sulla sola base del diritto dell'Unione, a disapplicare dette disposizioni di diritto nazionale. Il diritto dell'Unione esige tuttavia che, in caso di impossibilità o di difficoltà eccessiva di ottenere dal fornitore il rimborso dell'imposta indebitamente pagata, il consumatore finale sia in grado di rivolgere la sua domanda di rimborso direttamente allo Stato membro interessato.

Sulle spese

- 68 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

- 1) L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE,**

dev'essere interpretato nel senso che:

un'imposta addizionale all'accisa su un prodotto, che costituisce solo una frazione o un multiplo dell'accisa alla quale è già sottoposto tale prodotto, ma il cui gettito è destinato a enti pubblici diversi da quello cui è destinata l'accisa, e che non segue le disposizioni relative alle esenzioni applicabili a quest'ultima, può essere considerata un'imposta distinta da tale accisa e rientrare quindi nella nozione di «altre imposte indirette», ai sensi di detta disposizione, imposta che può essere riscossa dagli Stati membri nella misura in cui persegua una finalità specifica, distinta dall'accisa.

- 2) Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale, investito di una controversia tra privati vertente sul rimborso di un'imposta indebitamente pagata per il motivo che le disposizioni di diritto nazionale che hanno istituito tale imposta sono contrarie all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, il quale constata l'impossibilità di interpretare tali disposizioni di diritto nazionale conformemente al diritto dell'Unione, non è tenuto, sulla sola base del diritto dell'Unione, a disapplicare dette disposizioni di diritto nazionale. Il diritto dell'Unione esige tuttavia che, in caso di impossibilità o di difficoltà eccessiva di ottenere dal fornitore il rimborso dell'imposta indebitamente pagata, il consumatore finale sia in grado di rivolgere la sua domanda di rimborso direttamente allo Stato membro interessato.**

Biltgen

von Danwitz

Kumin

Ziemele

Gervasoni

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 giugno 2025.

Il cancelliere

A. Calot Escobar

Il presidente di sezione

F. Biltgen