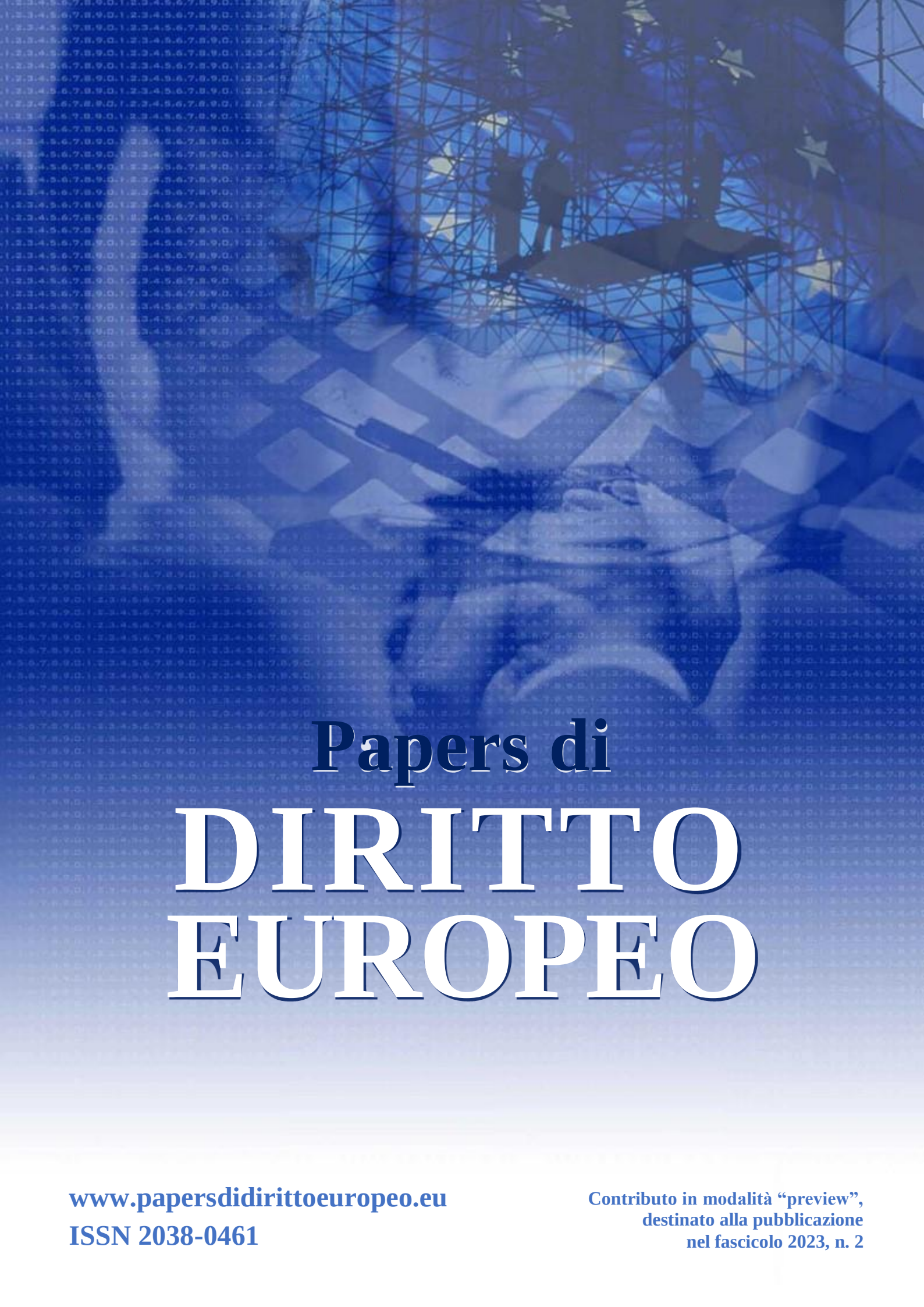




Papers di DIRITTO EUROPEO

www.papersdidirittoeuropeo.eu
ISSN 2038-0461

Contributo in modalità “preview”,
destinato alla pubblicazione
nel fascicolo 2023, n. 2

DIRETTORE RESPONSABILE

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

COMITATO DI DIREZIONE

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

COMITATO SCIENTIFICO

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

Segretario: Caterina Fratea (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona).

COMITATO DEI REVISORI

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

COMITATO EDITORIALE

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

RESPONSABILE DI REDAZIONE

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

I contributi sono sottoposti ad un procedimento di revisione tra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).

L'intreccio apparentemente inestricabile degli effetti riflessi ed orizzontali: la saga dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica

Ruggiero Cafari Panico*

SOMMARIO: 1. Introduzione: la saga dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del decreto legge 28 novembre 1988, n. 511. – 2. La giurisprudenza di legittimità in materia tributaria. – 3. L'ordinanza del Tribunale di Milano del 4 novembre 2022 e il divieto di effetti diretti orizzontali. – 4. La prevalente giurisprudenza di merito e il principio dell'interpretazione conforme. – 5. Per una diversa prospettiva: l'effetto di esclusione e gli effetti riflessi. – 6. *Segue.* La giurisprudenza della Corte di giustizia. – 7. Le questioni pendenti innanzi la Corte costituzionale e la Corte di giustizia. – 8. Conclusioni: è giunto il momento di sciogliere il nodo?

1. Introduzione: la saga dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del decreto legge 28 novembre 1988, n. 511.

La saga giurisprudenziale dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica prosegue e, soprattutto, la sua conclusione pare allontanarsi nel tempo. Con decreto pubblicato il 10 maggio 2023, n. 7959, la Prima Presidente della Corte di cassazione ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale sollevato dal Tribunale di Verona con ordinanza del 4 aprile 2023, n. 2228, facendo difetto il requisito della novità della questione, richiesto dall'art. 363-bis c.p.c. Come si legge nel provvedimento della Presidente, il Tribunale di Verona aveva rilevato le gravi difficoltà interpretative emerse presso i giudici di merito per il fronteggiarsi di due orientamenti giurisprudenziali. In base al primo indirizzo non sarebbe consentito al giudice, in una controversia tra privati, disapplicare una disposizione nazionale contrastante con una direttiva dell'Unione europea, «pena il riconoscimento dell'effetto diretto orizzontale delle direttive, escluso dalla Corte di giustizia». Ad esso si contrappone un diverso filone che «fa leva sulla contrarietà dell'addizionale ai principi unionali elaborati dalla Corte di giustizia». Non essendo stata la questione mai nemmeno affrontata dalla Suprema Corte ed essendo la stessa oggetto di ampio contenzioso di significativa rilevanza economica, il giudice scaligero aveva ritenuto ricorressero i presupposti per il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di cassazione per la risoluzione delle questioni enunciate¹. La Prima Presidente, nel

* Professore ordinario f.r. di Diritto dell'Unione europea presso l'Università degli Studi di Milano.

¹ In particolare, erano state sollevate la questione della «applicabilità al rapporto contrattuale per cui è causa della direttiva 2008/118/CE e, in caso di soluzione negativa di tale questione, quella del contrasto

dichiarare inammissibile il rinvio, rileva invece che, «nella giurisprudenza della Corte di cassazione, non manca l'enunciazione di principi idonei ad orientare la risoluzione della questione interpretativa posta dal rimettente», facendo così riferimento all'orientamento formatosi, in ambito tributario, in merito ai profili alla contrarietà della norma istitutiva della summenzionata addizionale con il diritto comunitario, con conseguente sua disapplicazione (*rectius*, non applicazione).

Per una esatta comprensione del contrasto giurisprudenziale sopra accennato, va osservato che l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, introdotta nell'art. 6 del decreto legge 28 novembre 1988, n. 511² dall'art. 5 del decreto legislativo del 2 febbraio 2007, n. 26³, è stata soppressa a decorrere dall'inizio del 2012⁴. Fino a quella data, il meccanismo di applicazione dell'imposta (art. 6, comma 2) prevedeva che l'addizionale in oggetto fosse dovuta all'amministrazione finanziaria, al momento della fornitura di energia, dal soggetto fornitore che, a sua volta, esercitando il diritto di rivalsa, esprimeva il tributo nelle fatture di vendita della medesima energia emesse nei confronti del consumatore finale, con conseguente traslazione su quest'ultimo dell'onere corrispondente all'imposta.

Al momento dell'entrata in vigore, il 15 gennaio 2009, della direttiva 2008/118/CE⁵, che, a tutela della libera concorrenza nel mercato europeo, ha previsto per gli Stati la facoltà di istituire imposte indirette supplementari alle accise solo per finalità specifiche, si è posto il problema del possibile contrasto dell'addizionale provinciale con la normativa comunitaria, sussistendo il dubbio che nel caso di specie non ricorresse tale finalità specifica⁶. È plausibile che, avendo nel frattempo la Commissione europea

con il diritto unionale dell'art. 6, comma 2, del decreto legge n. 511/1988, con conseguente necessità della sua disapplicazione»: Tribunale di Verona, ordinanza del 4 aprile 2023, n. 2228, reperibile [online](#), al pari delle altre pronunce della Suprema Corte di seguito citate.

² [Decreto legge del 28 novembre 1988, n. 511](#), Disposizioni urgenti in materia di finanza locale e regionale, convertito con modificazioni nella [legge 27 gennaio 1989, n. 20](#).

³ [Decreto legislativo del 2 febbraio 2007, n. 26](#), che reca il titolo «Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità».

⁴ L'abrogazione della norma è avvenuta in due momenti: l'addizionale è stata soppressa, per le regioni a statuto ordinario, dall'art. 18, comma 5, del [decreto legislativo del 6 maggio 2011, n. 68](#), Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario, con decorrenza dal 1° gennaio 2012; successivamente, il menzionato art. 6 è stato abrogato dall'art. 4, comma 10, del [decreto legge del 2 marzo 2012, n. 16](#), convertito con modificazioni nella [legge 26 aprile 2012, n. 44](#).

⁵ [Direttiva 2008/118/CE](#) del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CE, recepita con [decreto legislativo 29 marzo 2010, n. 48](#). La direttiva fissava nel 1° gennaio 2010 il termine per gli Stati membri entro cui recepire e conformarsi alla nuova disciplina.

⁶ In base alla direttiva 2008/118/CE, cit., 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» (art. 1, par. 2). Per la Corte di giustizia, «siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri a un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente a escludere che l'imposta in parola possa essere considerata dotata parimenti di una "finalità specifica" ai sensi di tale disposizione» (sentenza del 5 marzo 2015, [causa C-553/13, Statoil](#), EU:C:2015:149, punto 38). Perché un'imposta possa essere

avviato una procedura di indagine⁷, proprio per tale motivo⁸ il legislatore nazionale sia intervenuto abrogando l'intera disciplina relativa alle addizionali provinciali all'accisa sull'energia elettrica.

2. La giurisprudenza di legittimità in materia tributaria.

Successivamente, la normativa, così abrogata, è stata interessata da due sentenze pregiudiziali di interpretazione della Corte di giustizia relative, rispettivamente, ad un tributo estone e ad un tributo francese⁹. A seguito di tali pronunce, la Corte di cassazione, sezione tributaria, ha ritenuto, nel 2019, avviando un orientamento giurisprudenziale presto consolidatosi¹⁰, che anche l'addizionale italiana fosse, fin dalla sua introduzione¹¹, contraria al diritto dell'Unione. Con la conseguenza, da un lato, della disapplicazione, sulla base della interpretazione fornita dalla Corte di giustizia e dell'operare congiunto del principio del primato, della norma impositiva e, dall'altro, del connesso riconoscimento del diritto del consumatore finale alla ripetizione di quanto indebitamente corrisposto al fornitore di energia per il periodo antecedente l'intervenuta abrogazione. Alle pronunce della Corte di giustizia viene così riconosciuto il valore di efficacia *lato*

considerata perseguire una finalità specifica, occorre che tale imposta «sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti nel senso di consentire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo» (ivi, punto 42).

⁷ Camera dei deputati, interrogazione a risposta immediata in Commissione, 5/04104, risposta scritta del 10 giugno 2020, reperibile [online](#).

⁸ E. MARELLO, *Sul concetto di «altre imposte»: il caso italiano delle addizionali locali all'accisa sull'energia elettrica*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 23 aprile 2021, reperibile [online](#), pp. 42-48, anche per ulteriori riferimenti.

⁹ Corte di giustizia, sentenze *Statoil*, cit., e del 25 luglio 2018, [causa C-103/17](#), *Messer France*, EU:C:2015:587, nonché ordinanza del 9 novembre 2021, [causa C-255/20](#), *Punto Nautica Srl*, EU:C:2021:926, in materia di imposta regionale sulle vendite di benzina per autotrazione, ritenuta anch'essa priva di una finalità specifica, punto 33 ss.

¹⁰ Sul punto cfr., *ex pluribus*, Corte di cassazione, sez. trib., sentenze [del 4 giugno 2019, n. 15198](#); [del 23 ottobre 2019, n. 27099](#) e [n. 27101](#); [del 5 giugno 2020, n. 10691](#); [del 28 luglio 2020 n. 16142](#); [del 15 ottobre 2020, n. 22343](#); e, di recente, ordinanza del 13 luglio 2023, n. 20029.

¹¹ Nel senso che l'incompatibilità sussistesse già dal 1° gennaio 2004, momento in cui la [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, è stata estesa ai prodotti energetici, si veda Commissione tributaria provinciale di Pavia, sentenza del 28 giugno 2022, n. 157 reperibile con commento di G.E. DEGANI, in *Il Fisco*, 2022, n. 31, pp. 3291-3294. La questione dell'applicazione dell'imposta ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa si è posta anche in relazione alla sentenza della Corte di giustizia nella causa *Punto Nautica Srl*, cit. Come nel caso della addizionale in esame, la Suprema Corte ha ritenuto che il diritto comunitario, così come interpretato dalla Corte di giustizia, si applica sin dal momento dell'entrata in vigore delle norme interpretate, previa disapplicazione della norma interna contrastante (nella specie, l'art. 1, comma 628, [legge 30 dicembre 2020, n. 178](#) – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023, che prevede l'applicazione dell'imposta ai rapporti pregressi ancora non esauriti) «sulla base del c.d. principio del primato della normativa comunitaria»: Corte di cassazione, sez. trib., [sentenza del 6 marzo 2023, n. 6687](#), punto 7.3.

sensu normativa, nel senso che «[l]’interpretazione del diritto comunitario adottata dalla Corte di giustizia ha efficacia “*ultra partes*”, sicché alle sentenze dalla stessa rese, sia pregiudiziali e sia emesse in sede di verifica della validità di una disposizione, va attribuito il valore di ulteriore fonte del diritto comunitario, non nel senso che esse creino “*ex novo*” norme comunitarie, bensì in quanto ne indicano il significato e i limiti di applicazione con efficacia “*erga omnes*” nell’ambito della Comunità»¹². Ne consegue, con specifico riferimento all’art. 6, comma 2, del decreto legge n. 511/1988, che tale articolo, «indipendentemente da qualsiasi questione sul carattere *self-executing* della direttiva n. 2008/112/CE, peraltro integralmente recepita dalla normativa interna, va disapplicato in ossequio al principio per cui l’interpretazione del diritto comunitario fornita dalla Corte di giustizia della UE è immediatamente applicabile nell’ordinamento interno ed impone al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni di tale ordinamento che, sia pure all’esito di una corretta interpretazione, risultino in contrasto o incompatibili con essa»¹³. La conclusione è che «[l]e imposte addizionali (...) non sono, dunque, dovute»¹⁴.

La giurisprudenza di legittimità in materia di antinomie fra fonti interne e ordinamento dell’Unione europea si è dunque consolidata, per lo meno nell’ambito tributario¹⁵, nel senso di risolvere il conflitto determinato dalla interpretazione resa in via pregiudiziale dalla Corte di giustizia mediante la disapplicazione comunque della norma interna¹⁶, anche quando la disposizione comunitaria in discorso sia priva di effetti diretti, in un rapporto verticale, in virtù dell’operare (quale presupposto implicito) del principio del primato, quando non sia possibile una interpretazione del diritto interno conforme a quello dell’Unione stessa.

La giurisprudenza in discorso, pur apprezzabile sul piano del risultato, genera tuttavia dubbi riguardo la sua coerenza col sistema del rapporto tra le fonti comunitarie ed interne. Non si comprende, infatti, come il riferimento all’obbligo di interpretazione conforme alla sentenza pregiudiziale comporti necessariamente la disapplicazione della norma interna quando questa risulti comunque, pur a seguito «di una corretta interpretazione», non compatibile con la disposizione comunitaria di diritto derivato, in specie con una direttiva. Semmai tale disapplicazione potrebbe essere la conseguenza

¹² Si veda Corte di cassazione, sez. trib., sentenze dell’11 dicembre 2012, n. 22577; nello stesso senso, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 3 marzo 2017, n. 5381, e sez. lavoro, [sentenza del 17 maggio 2019, n. 13425](#).

¹³ Così, per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., [sentenza del 23 ottobre 2019, n. 27101](#), punto 2.4, con ampi riferimenti in giurisprudenza.

¹⁴ Corte di cassazione, sez. trib., [sentenza del 5 giugno 2020, n. 10691](#).

¹⁵ Per riferimenti, in generale, all’efficacia riconosciuta alle sentenze pregiudiziali, si veda A. CORRERA, *Natura ed effetti delle sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia*, Napoli, 2023, p. 172 ss.

¹⁶ Così, *ex multis*, Corte di cassazione, sez. trib., ordinanza 22343/2020, cit., punto 8: «l’addizionale provinciale sull’energia elettrica (...) va disapplicata per contrasto con l’art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, per come interpretato dalla Corte di giustizia UE con le sentenze 5 marzo 2015, in causa C-553/13, e 25 luglio 2018, in causa C-103/17».

dell'efficacia diretta della disposizione stessa, così come interpretata, e comunque sempre nell'ambito di un rapporto verticale. La decisione emessa in via pregiudiziale ha infatti «carattere di sentenza dichiarativa» e di per sé non può attribuire efficacia diretta alle norme (della direttiva) che già di per sé non possiedano tale connotazione¹⁷. Il voler prescindere da qualsiasi valutazione in merito al «carattere *self-executing*» (di talune disposizioni chiare, precise e incondizionate) della direttiva non appare, dunque, corretto, salvo ritenere, come si avrà modo di meglio precisare, che nella conclusione della Suprema Corte confluiscano, tra loro avviluppandosi, due distinti ordini di argomenti: l'uno, principale, connesso al principio di interpretazione conforme, quale corollario del primato; l'altro, apparentemente secondario, ma destinato, nella nostra prospettiva, ad assumere un rilievo determinante, derivante dal mero operare del principio del primato in caso di antinomia fra le fonti.

A parte ogni considerazione in merito all'operare del solo primato nel caso in cui la norma comunitaria non sia dotata di effetti diretti, seppure sempre nell'ambito di rapporti verticali¹⁸, appare evidente che, rispetto alla fattispecie oggetto della casistica esaminata, ben diversa è la situazione nel caso di rapporti orizzontali tra privati a seconda che sussistano o meno le condizioni per un'interpretazione conforme, non potendo la direttiva produrre effetti diretti all'interno di tali rapporti. Differenti considerazioni si impongono, nell'uno e nell'altro caso, ogniquale volta il principio affermato dalla Suprema Corte e sopra enunciato viene calato all'interno di rapporti *inter privatos*.

Quest'ultimo ordine di questioni costituisce l'oggetto del presente lavoro che si propone di dimostrare come, con riguardo alla fattispecie esaminata dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, gli effetti della sentenza pregiudiziale relativi al rapporto tra Stato e fornitore di energia (cioè verticale), si ripercuotono comunque, necessariamente, anche sul rapporto fra lo stesso fornitore di energia e il consumatore finale (e quindi orizzontale), nei modi e con gli effetti che verranno meglio precisati.

Riprendendo ora l'esame della giurisprudenza, la Suprema Corte ha sempre confermato il proprio orientamento volto sia a sancire l'illegittimità del tributo per la sua incompatibilità con l'articolo 1 della direttiva 2008/118, non possedendo una «finalità

¹⁷ Così, Corte cost., [sentenza dell'11 luglio 1989, n. 389](#), Considerato in diritto, punto 3. In tal senso si veda anche, per tutte, Consiglio di Stato, ad. plen., [sentenze gemelle del 9 novembre 2021, n. 17 e n. 18](#), punto 44. In merito, si veda A. CORRERA, *Natura ed effetti*, cit., p. 189 ss., con riferimento anche alla giurisprudenza di legittimità.

¹⁸ In tal senso, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 6687/2023, cit., punto 8, dove viene stabilito che, «nella impossibilità di procedere ad un'interpretazione della normativa nazionale (legge di bilancio 2021) conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, la disposizione di cui all'art. 1, comma 628, L. 30.12.2020, n. 178, deve essere disapplicata, in quanto in contrasto con la direttiva n. 2008/118 che ha abrogato e sostituito quella n. 12/92, come interpretate dalla ordinanza del 9 novembre 2021 della Corte di Giustizia Europea di diritto dell'Unione», senza che venga in considerazione l'effetto diretto delle disposizioni della direttiva, bensì in virtù – si deve ritenere – del combinato disposto del principio della supremazia del diritto dell'Unione e di quello dell'interpretazione conforme.

specifica», in quanto volta a soddisfare una mera esigenza di bilancio degli enti locali¹⁹ sia a chiarire i termini, le condizioni e la legittimazione dell'azione volta alla ripetizione degli importi indebitamente corrisposti. Da un lato, viene così esclusa la possibilità per il consumatore di agire nei confronti della amministrazione finanziaria, e, dall'altro, lo stesso consumatore finale viene invece espressamente legittimato all'azione diretta nei confronti del proprio fornitore²⁰. Ad avviso della Suprema Corte, ai fini della definizione dell'*iter* procedurale da seguire a seguito dell'abrogazione della norma considerata illegittima, occorre distinguere due momenti sul piano giuridico: il rapporto tributario, a monte, tra il fornitore e l'amministrazione finanziaria, in base al quale quest'ultima esercita il suo potere impositivo nei confronti del soggetto erogatore dell'energia elettrica²¹; e quello, a valle, tra il fornitore stesso e l'utente finale, su cui il primo esercita il diritto di rivalsa, addebitandogli un importo corrispondente alla addizionale versata²². Di qui, due altrettanto distinti profili processuali²³, uno di natura tributaria, volto ad accertare la debenza dell'imposta; l'altro, civilistico, relativo agli strumenti di cui può avvalersi il consumatore per la ripetizione di quanto sia stato da lui indebitamente versato al fornitore di energia.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 14 del TUA, «l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata», ma il rimborso deve essere richiesto, in base ai successivi commi 2 e 4, a pena di decadenza, dal soggetto passivo del rapporto tributario, cioè dal fornitore di energia, tenuto verso l'erario per il pagamento dell'addizionale come già dell'accisa, entro due anni dalla data di pagamento²⁴. Qualora poi, «al termine di un procedimento

¹⁹ Così, di recente, Corte di cassazione, decreto 7959/2023, cit., dove si specifica, ai fini della disapplicazione per contrasto con il diritto dell'Unione, che l'art. 6, comma 2, del decreto legge n. 511/1988, convertito con modificazioni dalla legge n. 20/1989, cit., ha «come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali, con conseguente non debenza delle addizionali» in oggetto.

²⁰ Così, per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., [sentenza del 5 giugno 2020, n.10691](#), dove viene affermato che «[l]e imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al decreto legge n. 511 del 1988, art. 6, comma 3, convertito dalla legge n. 20 del 1989 (applicabile *ratione temporis*), alla medesima stregua delle accise, sono dovute, al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, pertanto, in caso di pagamento indebito, è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, può, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela: a) esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito; b) nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione – da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell'imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise –, può eccezionalmente chiedere direttamente il rimborso all'Amministrazione finanziaria; c) può eventualmente esercitare azione nei confronti dello Stato per ottenere il risarcimento del danno subito per mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione Europea».

²¹ Così art. 53, comma 1, lett. a) del [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#), Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo unico accise – TUA).

²² Art. 56 del TUA, dove si precisa che le società fornitrici «hanno diritto di rivalsa sui consumatori finali». In merito, per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., ordinanza 20029/2023, cit.

²³ Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 27099/2019, cit.

²⁴ Così, per tutte, Corte di giustizia tributaria di primo grado di Vicenza, sentenza del 19 ottobre 2022, n. 378. Per quanto riguarda questo e anche i successivi riferimenti giurisprudenziali di merito, in

giurisdizionale, il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso è richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme». Per quanto riguarda però specificamente i tributi riscossi che rilevano per l'ordinamento comunitario, il relativo rimborso è espressamente previsto dall'art. 29, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 428 (c.d. legge comunitaria per il 1990)²⁵. Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni emerge che il primo soggetto passivo del rapporto tributario è il fornitore di energia e il riferimento ai consumatori compare invece nella previsione dell'obbligo di restituzione «ai terzi» delle somme (indebitamente) percepite a seguito dell'esercizio del diritto di rivalsa nei loro confronti.

L'art. 14 prevede, dunque, anche, implicitamente, la possibilità per il consumatore di far valere l'illegittima traslazione del tributo nei confronti del fornitore, in quanto il diritto di quest'ultimo al rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria è condizionato all'esercizio vittorioso dell'azione di ripetizione nei suoi confronti da parte del consumatore stesso. Con riguardo al diritto al rimborso delle imposte addizionali indebitamente rimosse, il consumatore può, infatti, normalmente agire nei confronti del fornitore con l'ordinaria azione di ripetizione e, solo nel caso in cui tale azione si riveli «impossibile o eccessivamente difficile»²⁶, vale a dire oltremodo gravosa, con riferimento alla situazione in cui si trova il fornitore stesso, può eccezionalmente chiedere il rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, «nel rispetto del principio unionale di effettività e pre allegazione e dimostrazione delle circostanze di fatto che giustificano tale legittimazione straordinaria»²⁷.

A ben vedere, tuttavia, l'affermazione sul diritto all'azione di ripetizione rappresenta un *obiter dictum* in una controversia che, in quanto volta ad accertare l'illegittimità dell'onere impositivo nei confronti della amministrazione finanziaria, è relativa agli effetti verticali della direttiva nei riguardi, appunto, dello Stato, tanto da comportare, sulla base dell'interpretazione resa in via pregiudiziale dalla Corte di giustizia, la disapplicazione della norma interna con riferimento al periodo antecedente

materia sia civile sia tributaria, si rinvia alle banche dati, in particolare, oltre a [One Legale](#), [DeJure](#), ai siti [apps.dirittopratico.it](#), [primogrado.com](#) e [fiscaltà dell'energia.it](#). In generale, si veda A. ELIA, *Dalla nascita del presupposto costitutivo del beneficio dell'agevolazione decorre il termine biennale per la restituzione del credito*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, pp. 1751-1796.

²⁵ In base all'art. 29, comma 2 della [legge 29 dicembre 1990, n. 428](#) – Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (Legge comunitaria per il 1990), «[i] diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni».

²⁶ Per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 13 ottobre 2022, [causa C-397/21](#), HUMDA, EU:C:2022:790, punto 24.

²⁷ Così Corte di cassazione, sez. trib., sentenze 15198/2019, cit.; 27099/2019, cit.; [del 19 novembre 2019, n. 29980](#); [del 17 gennaio 2020, n. 901](#); [del 11 febbraio 2020, n. 3233](#).

l'intervenuta espressa abrogazione. In questo contesto, la Suprema Corte ha aperto alla possibilità di agire, in base al principio comunitario di effettività, nei confronti della Agenzia delle Dogane nell'ipotesi, ad esempio, di fallimento del fornitore²⁸, ma – per quanto qui interessa – non di difficoltà nel far valere il diritto alla ripetizione per ragioni connesse all'applicazione del diritto comunitario al rapporto orizzontale fra fornitore e consumatore.

Alle pronunce della Cassazione è seguito un intenso contenzioso in sede civile, fondato sulla richiesta di rimborso dell'indebito da parte dei consumatori finali nei confronti dei fornitori di energia elettrica che avevano addebitato il relativo importo in fattura, da far valere entro il termine decennale di prescrizione, spirato il 31 dicembre 2021.

A questo punto, tuttavia, esclusa la possibilità per l'utente finale di agire direttamente nei confronti dell'erario, per la diversa natura (civilistica) del rapporto (col fornitore) da cui deriva il diritto alla ripetizione di quanto indebitamente versato allo stesso, si è posto il problema della natura di tale azione alla luce del divieto di effetti orizzontali delle direttive (assioma del diritto UE), nei giudizi cioè tra privati, venendo tale eccezione sistematicamente opposta dal somministratore di energia, parte resistente.

Sulla scorta della dichiarata incompatibilità del citato art. 6, comma 2, con il diritto comunitario e facendo riferimento alla consolidata ed univoca giurisprudenza di legittimità, a sua volta basata sulle sentenze pregiudiziali di interpretazione dei giudici di Lussemburgo, le corti di merito si sono pronunciate prevalentemente in via cautelare e in senso favorevole ai consumatori finali²⁹. Sono state così accolte le domande di ripetizione di indebito ex art. 2033 c.c. e condannati i fornitori di energia elettrica al pagamento delle somme loro richieste.

²⁸ Al riguardo, si veda Corte di cassazione, sentenza 29980/2019, cit., punto 3.6.2, con riferimenti alla giurisprudenza della Corte di giustizia. Nel senso che l'eccessiva gravosità si verifica nel caso di assoggettamento del fornitore ad una procedura concorsuale, Corte di giustizia tributaria primo grado di Milano, sentenza del 21 ottobre 2022, n. 2864; Corte di giustizia tributaria di primo grado di Macerata, sentenza del 6 febbraio 2023, n. 89; Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sentenza del 18 gennaio 2023, n. 165.

²⁹ Così, oltre alle pronunce di cui *infra*, alla nota successiva: *ex multis* si veda Tribunale di Mantova, ordinanza del 16 dicembre 2020; Tribunale di Asti, ordinanza del 16 dicembre 2020; Tribunale di Roma, sentenza del 19 febbraio 2021; Tribunale di Bologna, ordinanza del 25 giugno 2021; sentenza del 19 settembre 2021, n. 2153; Tribunale di Torre Annunziata, ordinanza del 5 novembre 2021; Tribunale di Ferrara, sentenza del 17 novembre 2021, n. 736; Tribunale di Torino, ordinanza del 27 dicembre 2021; sentenza del 14 febbraio 2022, n. 641; Tribunale di Roma, ordinanza del 4 febbraio 2022; Tribunale di Aosta, sentenza del 27 luglio 2022, n. 258; Tribunale di Bergamo, sentenza dell'8 febbraio 2023, n. 241; Tribunale di Benevento, sentenza del 16 febbraio 2023, n. 439; e Tribunale di Bologna, ordinanza del 5 luglio 2023; *contra*, per tutte, oltre alle pronunce di cui *infra*, alla nota 32, Tribunale di Torino, ordinanza del 20 aprile 2021; Tribunale di Roma, ordinanza del 17 luglio 2021; e Tribunale di Firenze, sentenza del 15 settembre 2021, n. 6113. In merito, anche per ulteriori riferimenti ai contrastanti filoni giurisprudenziali, si veda G. TRASMONDI, *Rimborsi addizionale provinciale accise: lo stato dell'arte*, in *Fiscalità dell'energia*, 13 ottobre 2022, reperibile [online](#), pp. 1-10.

Il filone giurisprudenziale maggioritario si ispira al consolidato orientamento, in ambito tributario, della Corte di cassazione, secondo cui la contrarietà della addizionale in oggetto al diritto dell'Unione deriva dai principi che, elaborati dalla Corte di giustizia in via interpretativa, sono immediatamente applicabili ed impongono pertanto al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni interne che risultino in contrasto o incompatibili con la direttiva 2008/118, senza che venga in considerazione il principio di esclusione degli effetti orizzontali della direttiva. A ciò si aggiunge che, accertata l'illegittimità dell'imposizione nel rapporto verticale, cioè in quello tributario tra amministrazione finanziaria e fornitore, la disapplicazione della norma impositiva dell'addizionale non solo diviene dovuta, ma comporta anche l'automatico venir meno della causa stessa del pagamento da parte dell'utente della porzione di corrispettivo corrispondente al tributo. Dal che consegue il possibile esercizio dell'ordinaria azione di ripetizione nei confronti del fornitore.

In particolare, per quanto attiene il Tribunale di Milano (XI sezione), numerose e concordanti sono le ordinanze, o sentenze³⁰, che, confermate in sede di appello³¹, si pongono nel solco dell'orientamento sopra enunciato, con di fatto una sola eccezione, trattandosi invero di più ordinanze, tutte però di medesima provenienza³².

3. L'ordinanza del Tribunale di Milano del 4 novembre 2022 e il divieto di effetti diretti orizzontali.

A venire in considerazione è, in particolare, *ex multis*, l'ordinanza del 4 novembre 2022, dove l'organo giudicante si pone ancora una volta in posizione discordante rispetto all'indirizzo altrimenti unitario della stessa sezione e della Corte d'appello. Il Tribunale, in composizione monocratica, inizia, non diversamente dalle altre pronunce della stessa

³⁰ Fra le altre, Tribunale di Milano, ordinanza del 14 novembre 2020; ordinanza del 16 novembre 2020; ordinanza del 22/25 gennaio 2021; ordinanza del 12 febbraio 2021; ordinanza dell'11 marzo 2021; ordinanza del 7 luglio 2021; ordinanza dell'8 ottobre 2021; ordinanza dell'8 novembre 2021; nonché, sentenza del 7 luglio 2021, n. 5974; sentenza del 16 ottobre 2021, n. 8967; sentenza del 17 marzo 2022, n. 2423; sentenza del 24 maggio 2022, n. 4572; ordinanza del 15 febbraio 2023; sentenza del 18 aprile 2023, n. 3116; sentenza del 18 aprile 2023, n. 3118; sentenza del 21 aprile 2023, n. 3297; ordinanza del 21 aprile 2023; sentenza del 30 maggio 2023, n. 4525 e sentenza del 31 maggio 2023, n. 4561.

³¹ Per tutte, anche in riforma di decisioni di segno opposto (per le quali v. *infra*, alla nota successiva), Corte d'appello di Milano, sentenze del 27 gennaio 2022, n. 277; del 19 maggio 2022, n. 1704; del 1° giugno 2022, n. 1906, e, in pari data, n. 1907; del 22 giugno 2022, n. 2178; del 21 ottobre 2022, n. 3322; del 24 novembre 2022, n. 3718; del 28 novembre 2022, n. 3755; del 23 gennaio 2023, n. 189; del 31 gennaio 2023, n. 305; del 19 aprile 2023, n. 1286; del 28 aprile 2023, n. 1364; del 15 maggio 2023, n. 1575 e del 25 maggio 2023, n. 1704. Nello stesso senso, Corte d'appello di Trieste, sentenza del 14 luglio 2022, n. 277; Corte d'appello di Torino, sentenza del 26 luglio 2022, n. 846 e del 22 settembre 2022, n. 1009; Corte d'appello di Brescia, sentenza del 9 novembre 2022, n. 1354, e, in pari data, n. 1361; Corte d'appello di Venezia, sentenza del 15 febbraio 2023, n. 375, e dell'11 aprile 2023, n. 822.

³² Dello stesso giudice, XI sez., si veda, per tutte, ordinanza del 10 giugno 2020; ordinanza dell'11 giugno 2021; ordinanza del 31 dicembre 2021; sentenza del 16 aprile 2022, n. 15060; ordinanza del 19 aprile 2022; sentenza del 20 aprile 2022, n. 39197; ordinanza del 4 novembre 2022; ordinanza del 14 marzo 2023 e ordinanza del 21 aprile 2023.

sezione, facendo riferimento sia alla giurisprudenza della Corte di giustizia, in merito alla contrarietà al diritto dell'Unione di una normativa istitutiva di una imposta addizionale in assenza di una specifica finalità normativa, sia a quella di legittimità, che, recependo l'interpretazione della Corte, ha pertanto affermato l'incompatibilità con la normativa comunitaria di quella nazionale, con conseguente disapplicazione di quest'ultima, per giungere però a conclusioni difformi da quelle maggioritarie. Discostandosi, infatti, dall'*iter* logico seguito nelle decisioni di altri giudici della medesima sezione, l'ordinanza prosegue col richiamare la sentenza della Corte di giustizia nel caso *David Smith*³³. In essa i giudici di Lussemburgo hanno affermato che «[i]l diritto dell'Unione, in particolare l'art. 288 TFUE, dev'essere interpretato nel senso che un giudice nazionale, investito di una controversia tra singoli, che si trovi nell'impossibilità di interpretare le disposizioni del suo diritto nazionale contrarie ad una disposizione di una direttiva che soddisfa tutte le condizioni richieste per produrre un effetto diretto in un senso conforme a quest[a] disposizione, non è tenuto, sulla sola base del diritto dell'Unione, a disapplicare tali disposizioni nazionali nonché una clausola contenuta, conformemente a queste ultime, in un contratto di assicurazione»³⁴. La parte «danneggiata» dalla non conformità della norma interna con il diritto dell'Unione può invece chiedere, comunque, il risarcimento del danno subito allo Stato membro, in applicazione della giurisprudenza *Francovich*³⁵.

Dal che il Tribunale trae due prime conclusioni: da un lato, che in una controversia tra privati, nel caso di contrasto di una norma interna con il diritto comunitario, nella specie una direttiva, il giudice deve procedere ad una interpretazione conforme del diritto nazionale e solo nel caso in cui ciò non sia possibile potrà disapplicare la norma interna³⁶; dall'altro, che la disapplicazione non è comunque possibile nell'ambito dei rapporti tra singoli, dal momento che una direttiva «non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti»³⁷. Ovvero, l'estendere «l'applicabilità diretta di una disposizione di una Direttiva non trasposta, o trasposta erroneamente, all'ambito dei rapporti tra singoli equivarrebbe a riconoscere all'Unione europea il potere di istituire con effetto immediato obblighi a carico di questi ultimi, mentre tale competenza le spetta solo laddove le sia attribuito il potere di adottare Regolamenti»³⁸.

³³ Corte di giustizia, sentenza del 7 agosto 2018, [causa C-122/17](#), *David Smith c. Patrick Meade e a.*, EU:C:2018:631.

³⁴ *Ivi*, punto 57.

³⁵ ³⁵ *Ibid.* In merito, per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 5 ottobre 2023, [causa C-496/22](#), *EI*, EU:2023:741, punto 46.

³⁶ Tribunale di Milano, ordinanza del 4 novembre 2022, cit., p. 7.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ *Ivi*, p. 8. Viene di seguito anche precisato che a nulla rileva il fatto che la disposizione della direttiva sia «chiara, precisa ed incondizionata» e quindi «volta a conferire diritti o imporre obblighi ai singoli», in quanto essa non può essere comunque «applicata come tale nell'ambito di una controversia che ha luogo esclusivamente tra singoli». Il giudice nazionale è, infatti, «tenuto a disapplicare la disposizione

Si tratta, come è agevole rilevare, dell'affermazione del ben noto principio di divieto degli effetti orizzontali, in base al quale una direttiva, quand'anche dotata di efficacia diretta, non può essere fatta valere da un privato nei confronti di un altro privato, ma solo nei riguardi dello Stato, inteso in senso ampio (c.d. effetti verticali). In caso di impossibilità di una interpretazione della disposizione interna conforme alla direttiva, al singolo non rimarrebbe quindi che il rimedio del risarcimento del danno subito.

Il Tribunale dichiara, a questo punto, di essere consapevole del fatto che tale ostacolo alla disapplicazione può a sua volta essere superato quando siano in gioco principi generali del diritto, che, per loro natura, si applicano in via generale, a prescindere dunque dalla natura (orizzontale) del rapporto, ma rileva come, nel caso di specie, non ricorrano tali condizioni, «in quanto la Direttiva del 2018/118/CE e la norma italiana del 1988 non riguardano principi generali di diritto, ma sono norme tributarie prive di tale portata»³⁹.

Dopo di che, viene ribadita la conclusione secondo cui, «in una controversia tra privati in cui viene invocata la disapplicazione della norma interna, per contrarietà ad una norma dell'Unione stabilita da una Direttiva, e per l'impossibilità di trovarne una interpretazione conforme a tale direttiva, il giudice non è tenuto a effettuare la disapplicazione»⁴⁰.

Nella prospettiva motivazionale, i due piani, quello della contrarietà al diritto dell'Unione della norma interna, con conseguente disapplicazione di quest'ultima, fatta valere nei confronti dello Stato (effetto verticale), e quello della possibilità che ne deriva per il consumatore di agire per la ripetizione di quanto indebitamente versato nei confronti di un altro soggetto privato (effetto orizzontale) si intrecciano e si confondono. Nelle successive considerazioni, infatti, il Tribunale non solo riprende l'impostazione della sentenza *David Smith*, già richiamata per escludere l'obbligo di disapplicazione in una controversia tra privati, ma anche ribadisce tale principio sulla base della sentenza della Corte (Grande Sezione) del 24 giugno 2019, nel caso *Popławski II*⁴¹, dove viene sancito che, «anche se chiara, precisa e incondizionata, una disposizione di una direttiva non consente al giudice nazionale di disapplicare una disposizione del suo diritto interno ad essa contraria se, in tal modo, venisse imposto un obbligo aggiuntivo al singolo»⁴².

In realtà, il significato di quest'ultima pronuncia della Corte è ben diverso, in quanto in quel caso si discuteva della impossibilità per il giudice di disapplicare una disposizione del diritto interno contraria ad una disposizione «chiara, precisa e incondizionata» quando ne derivasse «un obbligo aggiuntivo ad un singolo», nel quadro pur sempre di un rapporto

nazionale contraria a una direttiva solo laddove quest'ultima sia invocata nei confronti di uno Stato membro» (*ibid.*, con riferimenti in giurisprudenza).

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Corte di giustizia, sentenza del 24 giugno 2019, [causa C-573/17](#), *Popławski*, EU:C:2019:530.

⁴² *Ivi*, punto 67.

verticale in cui la disapplicazione avrebbe operato in *malam partem*, aggravando, non favorendo, la posizione giuridica di chi vuole far valere l'inadempimento dello Stato. Alla stessa stregua, il richiamo alla sentenza *David Smith* per confermare l'esclusione della possibilità di effetti orizzontali della direttiva⁴³ a seguito della disapplicazione delle norme interne nel caso di specie, come avremo modo di chiarire, non è appropriato, in quanto, alla base del rapporto orizzontale, vi era una fattispecie contrattuale in cui le pertinenti disposizioni della direttiva, prendendo il posto delle norme interne disapplicate, avrebbero inciso sull'assetto negoziale convenuto tra le parti contraenti, sostituendo all'equilibrio formale tra i diritti e gli obblighi delle stesse, «un equilibrio reale, finalizzato a ristabilire l'eguaglianza tra le parti»⁴⁴.

Perplessità suscitano anche le successive considerazioni in merito alle conseguenze da trarre dalle due sentenze pregiudiziali di interpretazione della Corte di giustizia⁴⁵ che, per giurisprudenza consolidata della Cassazione, sono poste alla base della affermata contrarietà della norma impositiva italiana al diritto dell'Unione. Dopo aver infatti rilevato correttamente che le pronunce in questione erano state rese entrambe in una controversia che vedeva contrapposti un fornitore (somministrante) di energia e un ente pubblico e che quindi si trattava di effetti verticali della direttiva e non tra privati (effetti orizzontali), il giudice adito afferma, con riferimento specifico alla citata sentenza *Messer France*, che «la complessa fattispecie oggetto del rinvio pregiudiziale risulta radicalmente diversa da quella del caso odierno» tanto da rendere non vincolante «il principio di diritto espresso dalla Corte». Ciò non solo perché «la controversia pendente avanti al giudice nazionale francese contrappone un privato a organi statali, mentre nel caso odierno si tratta di controversia tra privati, ma anche perché essa ha ad oggetto la conformità della specifica norma francese, oggetto del rinvio pregiudiziale, alla “finalità specifica” di cui all'art. 3, par. 2, della Direttiva 92/12, con specifiche circostanze, in cui tale norma deve essere inquadrata, che la rendono in radice diversa da quella odierna»⁴⁶.

⁴³ In merito, si veda D. GALLO, *La vexata quaestio dell'efficacia interna delle direttive: l'insostenibile leggerezza del divieto di effetti orizzontali*, in E. MOAVERO MILANESI e G. PICCIRILLI (a cura di), *Attuare il diritto dell'Unione europea in Italia. Un bilancio a 5 anni dall'entrata in vigore della legge n. 234 del 2012*, Bari, 2018, pp. 17-36, spec. p. 24; nonché, anche per riferimenti, L. CECCHETTI, *Verso i cinquant'anni dell'effetto diretto delle direttive: questioni ancora aperte*, in AA.VV., *Quaderni AISDUE – serie speciale n. 4*, Napoli, 2023, pp. 79-128, reperibile [online](#).

⁴⁴ Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 17 maggio 2022, [causa C-600/19, Ibercaja Banco](#), EU:C:2022:394, punto 37. In merito, con riguardo alla particolare protezione di cui devono godere i consumatori, Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 17 maggio 2022, [cause riunite C-693/19 e 831/19, SPVProject e Dobank](#), EU:C:2022:395, punto 63 e Avvocato generale Medina, conclusioni del 23 marzo 2023, [causa C-83/22, Tuk Tuk Travel](#), EU:C:2023:245, punto 43.

⁴⁵ Sentenza *Statoil*, cit., e sentenza *Messer France*, cit.

⁴⁶ Tribunale di Milano, ordinanza del 4 novembre 2022, cit., p. 11. Con riguardo alla sentenza della Corte di giustizia, *Statoil*, cit., la conclusione è la medesima, trattandosi anche in quel caso di una controversia tra un privato e l'amministrazione statale, e non tra privati, e dovendosi valutare la portata della decisione alla luce delle specifiche circostanze del caso di specie. La conseguenza è che «la rilevanza e vincolatività di tale decisione su rinvio pregiudiziale della CGUE deve essere limitata a fattispecie assimilabili a quelle della decisione, fattispecie diverse da quelle di cui al presente giudizio; pertanto non

In merito all'affermazione che il giudice adito non sia tenuto a seguire l'interpretazione della Corte di giustizia nel valutare la legittimità della norma interna, essa trova giustificazione unicamente nella contestuale asserzione che la fattispecie è diversa nelle sue caratteristiche da quelle su cui si è pronunciata la Corte di giustizia. Così non fosse, lo stesso giudice adito, dovendo interpretare il diritto nazionale in conformità a quello dell'Unione, sarebbe, infatti, tenuto ad applicare il principio sancito dalla sentenza pregiudiziale che ha efficacia generale (*erga omnes*)⁴⁷, secondo un consolidato orientamento della Corte di giustizia⁴⁸ fatto proprio dalla nostra Corte costituzionale⁴⁹. In merito, poi, alla asserita diversità, è sufficiente notare come appaia per lo meno singolare che il Tribunale si discosti dai precedenti della Corte di cassazione che ha sistematicamente attribuito all'addizionale provinciale di cui all'art. 6 del decreto legge n. 511/1988 la natura di imposta a sé stante⁵⁰ da ritenersi illegittima perché priva di finalità specifiche.

In definitiva, a prescindere da ogni considerazione sulla correttezza della affermazione secondo cui la fattispecie di cui al giudizio pendente non era assimilabile a quella delle pronunce della Corte di giustizia, a rilevare è la conclusione che ne viene tratta, vale a dire che, non essendo applicabili al caso di specie i principi interpretativi espressi dalla Corte di giustizia⁵¹, non potrà nemmeno essere riconosciuto ai consumatori finali alcun diritto al rimborso d'imposta, come invece affermato dalla Corte nella stessa sentenza *Messer France*⁵².

Da ultimo, l'ordinanza pone in dubbio la sussistenza stessa di un eventuale obbligo del giudice adito di sindacare, in via incidentale, la legittimità dell'atto impositivo, per giungere, in caso di accertamento di tale illegittimità, alla «disapplicazione virtuale»

si può ritenere vincolante nel caso odierno, per diversità della fattispecie, il principio di diritto ivi espresso dalla Corte» (p. 10 ss.).

⁴⁷ Per tutti, E. CANNIZZARO, *Il diritto dell'integrazione europea. L'ordinamento dell'Unione*, Torino, 2021, per il quale non «si tratterebbe, invero, di un vero e proprio effetto *erga omnes* delle sentenze interpretative, ma di fatto l'interpretazione adottata dalla Corte si imporrebbe rispetto ai giudici nazionali» (p. 201 ss.).

⁴⁸ Si veda, per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 6 ottobre 2021, [causa C-561/19, Consorzio Italian Management](#), EU:C:2021:799 e, in precedenza, sentenze del 3 febbraio 1977, [causa 52/76, Benedetti](#), EU:C:1977:16; del 6 ottobre 1982, [causa 283/81, Cilfit](#), EU:C:1982:335; del 5 aprile 2016, [causa C-689/13, Puligienica](#), EU:C:2016:199.

⁴⁹ Così, [sentenze del 23 aprile 1985, n. 113](#); [dell'11 luglio 1989, n. 389](#) e [ordinanza del 23 giugno 1999, n. 255](#). Sui profili di diritto tributario, si veda V. NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia e ordinamento tributario italiano*, Padova, 2010, p. 111 ss. e, da ultimo, anche per ulteriori riferimenti, A. CORRERA, *Natura ed effetti*, cit., nonché E. CIMIOTTA, *L'ambito soggettivo di efficacia delle sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia dell'Unione europea*, Torino, 2023.

⁵⁰ Sulla natura tributaria dell'addizionale provinciale sull'accisa all'energia elettrica, si veda, da ultimo, Corte di cassazione, sezioni unite, ordinanza del 24 maggio 2022, n. 16984.

⁵¹ Ivi, p. 12: «non si possono ritenere applicabili al caso odierno i principi relativi alla disapplicazione della norma nazionale per contrarietà ai principi di diritto unionale, espressi dalla CGUE nelle due sentenze sopra citate [*Statoil e Messer France*], trattandosi di principi di diritto vincolanti in fattispecie diverse da quella di cui è causa».

⁵² Sentenza *Messer France*, cit., punto 56 ss.

dell'atto stesso, in una ipotesi di controversia tra privati relativa alla ripetizione di somme pretese a titolo di rivalsa di imposte. A tal fine viene richiamata⁵³, tra le altre, la sentenza delle sezioni unite della Corte di cassazione, del 26 settembre 2009, n. 15032, dove viene statuito che, non essendo l'amministrazione finanziaria litisconsorte necessario, per l'autonomia del rapporto tributario rispetto a quello privatistico, il giudice ordinario può sindacare o meno la legittimità dell'atto impositivo e disapplicarlo. La disapplicazione virtuale, ovvero il sindacato in via incidentale dell'atto impositivo, rimane, dunque, una possibilità per il giudice adito che non ha alcun obbligo di effettuarla, specie quando, come nel caso dell'addizionale, non vi è motivo di dubitare della legittimità della norma interna, dal momento che, ad avviso del Tribunale, il principio interpretativo statuito dalla Corte di giustizia non può applicarsi per l'asserita diversità della fattispecie.

Logica conclusione è che «la disapplicazione della norma italiana del 1988 non è né obbligata né conforme al diritto dell'Unione, non sussistendo le condizioni per la disapplicazione con riguardo alla direttiva 2008/118/CE e alle pronunzie della CGUE» prese in esame⁵⁴. Con l'ulteriore chiosa che «l'unica ragione per cui i pagamenti effettuati dalle ricorrenti potrebbero essere qualificati come indebito *ex art. 2033 c.c.* sarebbe la contrarietà della norma, di cui all'art. 6 del decreto legge n. 511/1988, a norme del diritto Unionale, tale da determinare la necessità, per il giudice italiano, di disapplicarla. Come sopra evidenziato non sussistono i requisiti di legge, alla luce del diritto Eurounitario, oltre che del diritto interno, per tale disapplicazione. Pertanto deve ritenersi che il pagamento non si possa qualificare come indebito, di talché non sussiste alcun diritto delle ricorrenti alla restituzione delle relative somme»⁵⁵.

Riassumendo, il ragionamento del Tribunale è stato il seguente: la controversia in oggetto attiene ad una controversia tra privati in cui la contrarietà di una norma interna ad una direttiva, stabilita sulla base di una pronuncia pregiudiziale di interpretazione della Corte di giustizia, non può essere fatta valere ai fini della disapplicazione della norma stessa, ma solo nei confronti dello Stato; e ciò ove anche la direttiva avesse le caratteristiche dell'efficacia diretta. Al consumatore non resterebbe, quindi, altro rimedio che quello del risarcimento del danno, se si rivelasse impossibile nel caso di specie una interpretazione conforme della normativa interna. Ma non è tutto. Per di più, contrariamente all'orientamento della Suprema Corte, la fattispecie impositiva in discussione è diversa da quella oggetto delle sentenze della Corte di giustizia da cui si ricava il principio interpretativo in base al quale viene accertata la contrarietà della norma interna al diritto dell'Unione. Di conseguenza, non solo non sussiste tale contrarietà, ma neppure, ovviamente, sussiste quel diritto al rimborso che la Corte di giustizia ha

⁵³ Tribunale di Milano, ordinanza del 4 novembre 2022, cit., p. 12.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ivi*, p. 13.

affermato. Come se non bastasse, il giudice adito non avrebbe neppure l'obbligo di sindacare, in via incidentale, la legittimità dell'atto impositivo⁵⁶.

Per quanto attiene all'assenza di principi generali che consentano di attribuire al consumatore il diritto di agire nei confronti del fornitore, una volta disapplicata la norma impositiva, anche in una controversia tra privati, il riferimento, evidentemente, è al principio di effettività che, spesso richiamato nella giurisprudenza di merito, imporrebbe all'ordinamento di apprestare strumenti adeguati di tutela dei diritti riconosciuti al singolo. A favore del possibile operare di tale principio deporrebbero sia le ripetute affermazioni della Suprema Corte riguardo al diritto al rimborso di quanto indebitamente corrisposto, una volta disapplicata la norma interna, sia la statuizione della Corte di giustizia⁵⁷, ricordata anche nell'ordinanza, circa il diritto dell'utente al rimborso. In merito, va osservato che il principio di effettività deve essere letto alla luce della autonomia procedurale degli Stati membri⁵⁸ che, pertanto, mantengono una ampia discrezionalità nel determinare, in conformità al principio di leale collaborazione, gli strumenti procedurali idonei ad assicurare l'attuazione delle norme dell'Unione e a garantire la tutela delle posizioni giuridiche che ne discendono. Nel caso di specie, peraltro, il principio in questione potrebbe operare in due direzioni: l'una rivolta allo Stato, pretendendo che il ristoro avvenga ad opera direttamente da parte della amministrazione finanziaria responsabile della riscossione dell'imposta; l'altra, invece, nei confronti del fornitore dell'energia che ha proceduto all'incasso dell'addizionale esponendola in fattura.

⁵⁶ In merito si osserva che i riferimenti giurisprudenziali e, in particolare, il richiamo alle motivazioni espresse dalle sezioni unite della Suprema Corte nella sentenza del 15032/2009, cit., non sono conferenti, in quanto, nello stabilire la possibilità e non l'obbligo di sindacare in via incidentale la legittimità dell'atto impositivo, stante l'autonomia del rapporto tributario rispetto a quello privatistico, la Corte si è espressa su una fattispecie, in materia di IVA, in cui il «sostituito», destinatario cioè dell'atto impositivo per via della rivalsa, potrebbe tutelare i suoi diritti, in caso di versamento di una imposta non dovuta, chiedendo direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria, azione questa che, di norma, è esclusa nel caso della addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica.

⁵⁷ Sentenza *Messer France*, cit. Sull'obbligo per lo Stato membro, in linea di principio, di «rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione» e sul diritto dell'operatore economico alla ripetizione e a che venga garantito, «conformemente alle condizioni stabilite dal diritto nazionale di ciascuno Stato membro nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, che l'onere economico che deriva da tale versamento venga neutralizzato nei confronti di tale soggetto passivo», Corte di giustizia, sentenza del 14 giugno 2017, [causa C-38/16](#), *Compass*, EU:C:2017:454, punti 29 e 31, anche per ulteriori riferimenti. Nella medesima causa, secondo l'Avvocato generale Campos Sánchez-Bordona, il diritto dell'Unione non osta a che «un ordinamento giuridico nazionale rifiuti la restituzione di tasse indebitamente riscosse a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto»: conclusioni del 2 marzo 2017, [causa C-38/16](#), *Compass*, EU:C:2017:163, punto 61. Nello stesso senso, con riguardo all'ipotesi «in cui un tributo indebito sia stato direttamente traslato dal soggetto passivo sull'acquirente», in circostanze, cioè, «tali da poter causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto» al rimborso di imposte, essendo stato il tributo «riversato su altri soggetti»: Corte di giustizia, sentenza del 15 settembre 2011, [causa C-310/09](#), *Ministre di Budget*, EU:C:2011:581, rispettivamente punti 74 e 72. Vedi anche Corte di giustizia, sentenza del 28 settembre 2023, [causa C-508/22](#), *KL e PO*, EU:2023:715, punto 36 ss.

⁵⁸ Così, per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 26 aprile 2017, [causa C-564/15](#), *Farkas*, EU:C:2017:302, punto 52.

La prima ipotesi è stata esclusa dalla Suprema Corte nella giurisprudenza già richiamata, in virtù della vigente disciplina che, basandosi sulla distinzione fra il rapporto tributario e quello privatistico, esclude *a priori* la possibilità di agire direttamente nei confronti della Agenzia delle Dogane. La Corte ha altresì ritenuto il sistema di garanzie processuali rispondente al principio di effettività, sia in quanto è possibile agire nei confronti del fornitore, sia perché comunque il soggetto interessato conserva il diritto al risarcimento del danno subito. Non si comprenderebbe però pienamente la ragnatela giudiziale europea di protezione dei diritti individuali se non si osservasse che, come di tutta evidenza, l'azione di risarcimento rappresenta uno strumento del tutto residuale e non agevole da esperire, vuoi per le condizioni cui è soggetta vuoi per tempi processuali⁵⁹.

L'effettività del sistema di tutela dei diritti degli utenti si regge, dunque, di fatto, sulla seconda ipotesi, vale a dire sulla possibilità di poter agire per la ripetizione dell'indebito. Venisse meno tale rimedio, per l'impossibilità di esperirlo come conseguenza del divieto di effetti orizzontali, al singolo non rimarrebbe altro che richiedere il risarcimento del danno subito, col risultato paradossale di avvantaggiare lo Stato che non può essere obbligato a rimborsare, al fornitore, quanto indebitamente riscosso se non a seguito dell'esercizio, con successo, dell'azione di ripetizione da parte del consumatore nei confronti dello stesso fornitore.

Se l'azione di ripetizione non fosse ammessa, la disapplicazione della norma interna avrebbe sicuramente un effetto sfavorevole per chi è stato danneggiato dalla violazione del diritto UE, realizzandosi una sorta di effetto inverso che il diritto comunitario non consente. In queste circostanze, sarebbe del tutto lecito dubitare che il sistema di modalità di rimborso previsto dal TUA soddisfi il doppio requisito di equivalenza ed effettività⁶⁰, di cui all'art 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE. Ove l'attuale sistema di rimborso si rilevasse, nel suo complesso assetto triangolare, incompatibile con la Carta, avendo detta disposizione efficacia generale e diretta⁶¹, se ne dovrebbe desumere la possibilità di far valere il diritto al rimborso direttamente nei confronti dello Stato anche in una controversia fra privati. La richiesta di rimborso rivolta direttamente all'amministrazione finanziaria, che la Suprema Corte ritiene di natura eccezionale, ma ammissibile in ragione del principio di effettività (ed equivalenza) espressamente richiamato, diverrebbe così il rimedio «normale», ove si negasse al consumatore l'azione di ripetizione. Allo stato non paiono tuttavia sussistere elementi sufficienti per ritenere

⁵⁹ L.S. ROSSI, *Effetti diretti delle norme dell'Unione europea ed invocabilità di esclusione: i problemi aperti dalla seconda sentenza Poplawski*, in *Giustizia Insieme*, 3 febbraio 2021, reperibile [online](#), pp. 1-49, spec. p. 13 ss.

⁶⁰ Avvocato generale Bobek, conclusioni del 10 novembre 2016, [causa C-564/15](#), *Farkas*, EU:C:2016:864, punto 44.

⁶¹ Per tutti, C. PERARO, *Diritti fondamentali sociali e tutela collettiva nell'Unione europea*, Napoli, 2020, p. 233 ss.

che il sistema così descritto non soddisfi il requisito dell'effettività, stante la possibilità per il consumatore di agire comunque per il rimborso.

4. La prevalente giurisprudenza di merito e il principio dell'interpretazione conforme.

Venendo alla prevalente giurisprudenza di merito del Tribunale di Milano, essa, come già anticipato, si esprime correttamente a favore del diritto del consumatore ad agire per la ripetizione dell'indebito, con argomentazioni, tuttavia, non sempre lineari e, per certi versi, anche non pienamente condivisibili. Comune a tale giurisprudenza è, in primo luogo, il richiamo alla efficacia *erga omnes* delle sentenze pregiudiziali di interpretazione della Corte di giustizia⁶². Esse vincolano, infatti, non solo il giudice che ha operato il rinvio ad applicare la norma dell'Unione come interpretata dalla Corte, disapplicando all'occasione la disposizione interna, ma anche qualsiasi altro giudice nazionale, nel senso che l'interpretazione fornita integra il contenuto della norma interna dell'Unione e condiziona la sua applicazione da parte dello stesso giudice. Qualora, poi, da una sentenza interpretativa risulti l'incompatibilità di una disposizione nazionale con quella dell'Unione, nel senso che quest'ultima, come interpretata dalla Corte, «osta» all'applicazione della norma interna in questione, il giudice interno può procedere alla sua disapplicazione⁶³.

Ulteriore costante di tale giurisprudenza del Tribunale di Milano è l'affermazione che il principio così enunciato consenta di superare l'obiezione relativa alla circostanza che le «direttive non possono avere efficacia orizzontale»⁶⁴.

A giustificare questo convincimento è la stessa ricostruzione del rapporto triangolare tra l'amministrazione finanziaria, soggetto somministratore dell'energia, e l'utente che viene effettuata dalla Corte di cassazione. La disapplicazione avverrebbe infatti sulla base del fatto che l'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia «riguarda la disciplina delle accise che regolano il rapporto tributario tra l'Erario e il fornitore, presupposto del rapporto civilistico tra quest'ultimo e il consumatore»⁶⁵. Da ciò consegue che, chiamato a decidere sul rapporto di natura privatistica, vale a dire di rivalsa, che intercorre fra il fornitore, che esercita la facoltà, legislativamente prevista, di traslare

⁶² La possibilità di disapplicare la norma interna contrastante con quella dell'Unione, così come interpretata dalla Corte di giustizia, viene espressamente affermata, *ex multis*, da Tribunale di Milano, sentenza 4572/2022, cit.

⁶³ Conclusione quest'ultima cui la giurisprudenza esaminata perviene, evidentemente (si veda *supra* nota 17) sull'assunto, non dichiarato, che a consentire la disapplicazione sia il principio dell'interpretazione conforme (combinato con quello del primato), alla luce della efficacia *erga omnes* delle pronunce della Corte di giustizia, a prescindere dall'efficacia diretta o meno della disposizione comunitaria con cui la norma interna è in contrasto. Caratteristica, peraltro, quella dell'efficacia diretta, che la disposizione deve già di per sé possedere e che non può esserle attribuita dalla sola interpretazione resa dalla Corte di giustizia.

⁶⁴ Per tutte, Tribunale di Milano, sentenza 4572/2022, cit.

⁶⁵ *Ibid.*

l'imposta, e il consumatore, il giudice adito si limita ad un accertamento meramente incidentale in ordine alla debenza dell'imposta contestata stante il suo potere, incontestabile, «di sindacare in via incidentale la legittimità dell'atto impositivo ove sia presupposto e di disapplicarlo»⁶⁶.

Quella del Tribunale è dunque una cognizione meramente incidentale⁶⁷ e ai limitati fini della decisione sulla lite tra privati, che prescinde dalla efficacia diretta o meno della norma dell'Unione, attiene al rapporto verticale esistente fra l'amministrazione finanziaria e il soggetto passivo d'imposta⁶⁸ ed è condotta tenendo conto della interpretazione resa dalla Corte di giustizia in merito alla contrarietà con la direttiva della norma interna che prevedeva l'imposta. Venuta meno, a seguito della sua disapplicazione, la disposizione atta a giustificare l'applicazione dell'imposta al fornitore, da cui conseguiva il suo diritto ad operare la traslazione e a chiedere al consumatore un importo corrispondente all'accisa, quest'ultimo addebito ha perso la propria causa giustificatrice, sì da rendere fondata la domanda dello stesso consumatore di ripetizione dell'indebito.

Lo svantaggio che deriva al fornitore dall'esito del giudizio incidentale è solo un «effetto collaterale», estraneo comunque all'assetto dei rapporti negoziali fra i due soggetti privati, cioè tra lo stesso fornitore e il consumatore, che rimane inalterato nel suo equilibrio sinallagmatico.

Ben diverso sarebbe il caso se vi fosse stato nei rapporti fra fornitore e utente un trasferimento del peso economico dell'obbligo impositivo in ragione di un accordo fra le parti, ovvero se il relativo importo avesse concorso a determinare, come sua componente

⁶⁶ Corte di cassazione, sezioni unite, [sentenza del 28 gennaio 2011, n. 2064](#), in motivazione. Quanto al fatto se un giudice nazionale sia o meno autorizzato a sollevare d'ufficio questioni attinenti al diritto dell'Unione, la risposta dipende dal rispetto del principio di equivalenza, vale a dire dalla questione se un giudice nazionale sia o meno tenuto, in una situazione comparabile, a sollevare d'ufficio motivi di diritto nazionale: così, per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 12 febbraio 2008, [causa C-2/06, Willy Kempter KG](#), EU:C:2008:78, punti 45 e 46.

⁶⁷ Così, per tutte, Tribunale di Milano, ordinanza del 21 aprile 2023, cit.

⁶⁸ In tal senso, Corte d'appello di Milano, sentenza 3718/2022, cit., dove viene affermato che certamente «il “rapporto di rivalsa” è un rapporto tra privati, ma (...) il carattere debito o indebito di quanto pagato dal consumatore finale al fornitore dipende, a monte, dalla debenza o meno dell'imposta in favore dell'erario da parte del secondo. Per valutare la sussistenza dell'indebito - civilistico - oggetto di causa e la prospettata assenza di *causa debendi* occorre, dunque, risalire al “rapporto tributario” intercorrente tra il fornitore (soggetto passivo dell'imposta) e lo Stato (creditore dell'imposta) che ne rappresenta presupposto; in tale ambito, l'applicazione del diritto comunitario avviene in via “verticale” (applicazione pacificamente ammessa) e non in via “orizzontale”. Tale valutazione è la medesima che va compiuta nel rapporto tra fornitore e Stato, ma nell'ambito del rapporto di rivalsa essa avviene in via non principale, ma meramente incidentale ed in funzione dei suoi riflessi sulla legittimità della rivalsa». Con quest'ultima precisazione i giudici d'appello parrebbero riferirsi a quelle che nella giurisprudenza comunitaria sono chiamate «ripercussioni negative», o effetti riflessi, oggetto di specifico esame nel prosieguo della trattazione. Analogamente, nella citata sentenza 3755/2022 della Corte di appello di Milano, si afferma, da un lato, che «il rapporto tributario si svolge solo tra l'amministrazione finanziaria e le società fornitrici e, rispetto a tale rapporto, rimane del tutto estraneo il consumatore finale», e, dall'altro, che «nella controversia tra privati, per valutare la sussistenza del diritto di ripetizione vantato dal cliente il giudice è tenuto ad accertare incidentalmente la legittimità ed esistenza della norma posta a monte ed a fondamento dell'applicazione dell'imposta e non direttamente applicabile in giudizio, in quanto attiene al rapporto esistente tra amministrazione finanziaria e soggetto passivo d'imposta».

integrata, l'ammontare del corrispettivo per la prestazione di fornitura pattuita. In questo caso, noto come traslazione pattizia, la relativa clausola contrattuale conterrebbe elementi idonei a quantizzare una parte della prestazione negoziale validamente pattuita⁶⁹, che, come tale, rientrerebbe nella base imponibile del percipiente così soggetta ad imposizione.

Un'altra ancora delle costanti della giurisprudenza esaminata è il riferimento al principio di effettività, già oggetto di considerazione. In base ad esso l'ammissibilità della domanda di ripetizione vale a porre rimedio al pregiudizio che deriverebbe da una normativa, come quella italiana, che non consente al consumatore di rivolgersi direttamente allo Stato; diversamente, il consumatore sarebbe chiamato a sopportare l'onere economico che consegue alla accertata incompatibilità e che, per le peculiarità del sistema tributario, ove non potesse essere posto a carico del fornitore con l'azione di ripetizione, finirebbe per essere indebitamente trasferito al consumatore⁷⁰.

A quanto in precedenza osservato va ora aggiunto che il possibile richiamo ai diritti fondamentali della Carta, in particolare a quello di effettività dei rimedi giurisdizionali, risulta nelle argomentazioni dei giudici di merito come una sorta di strumento residuale, per sfuggire alla trappola del divieto di effetti orizzontali. Il risultato sarebbe di consentire al giudice nazionale di ritenere comunque ammissibile l'azione di ripetizione come conseguenza della disapplicazione della norma nazionale. Il principio di leale collaborazione, di cui all'art. 4, par. 3, TUE, e quello di effettività dei rimedi giurisdizionali impongono al giudice di garantire a norme vincolanti dell'Unione lo stesso effetto che viene riconosciuto alle norme nazionali, per non violare anche il principio di equivalenza. Le considerazioni così svolte trovano conferma nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia dalla quale emerge la possibilità di applicare la Carta dei diritti fondamentali in rapporti orizzontali tra individui⁷¹. È appunto il caso dell'art. 47 della Carta che, insieme all'art. 19, par. 1, comma 2, TUE, declina il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva⁷², imponendo a tutti gli Stati membri di stabilire i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare, nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione, una tutela giurisdizionale effettiva.

Il riconoscimento della legittimazione all'azione di ripetizione troverebbe dunque fondamento nella presenza nell'ordinamento europeo di una regola, nella specie l'art. 47 della Carta, che, una volta disapplicata la norma interna per l'incompatibilità dichiarata sulla base dell'interpretazione della Corte, tutela, con effetto diretto, la posizione

⁶⁹ Corte di cassazione, sezioni unite, [sentenza dell'8 marzo 2019, n. 6882](#).

⁷⁰ Per tutte, Tribunale di Milano, sentenza 4572/2022, cit.

⁷¹ Così, per tutti, E. CANNIZZARO, *Il diritto dell'integrazione europea*, cit., p. 235, nonché, in generale, M. MANFREDI, *La promozione e la tutela dei diritti economici e sociali nell'Unione europea*, Bari, 2022, p. 67 ss.

⁷² Corte di giustizia, sentenza del 17 aprile 2018, [causa C-414/16](#), *Vera Egenberger*, EU:C:2018:257, punto 80.

giuridica del singolo anche nei rapporti con altri privati, senza che venga in gioco la direttiva che ha funzionato come parametro di legittimità della norma interna⁷³. Quando quest'ultima è stata rimossa, l'esistenza del diritto fondamentale alla tutela giurisdizionale effettiva determina di per sé, e non per il tramite della direttiva, la possibilità che il diritto alla ripetizione possa essere fatto valere anche nell'ambito dei rapporti tra privati⁷⁴.

Il fatto che il diritto dell'Unione si opponga («osta») all'applicazione di una certa norma avrebbe quindi come conseguenza la sua esclusione dall'ordinamento, con possibilità, in virtù dei richiamati principi, di ricorrere agli usuali strumenti previsti per le fattispecie interne.

Nel caso in disamina, la soppressione della norma interna per effetto della interpretazione della direttiva da parte della Corte di giustizia produce, tuttavia, sul piano dell'effettività dei rimedi giurisdizionali, effetti diversi da quelli conseguenti alla avvenuta abrogazione della stessa norma, tanto che, come nel nostro caso, ad avvalersene può essere solo il singolo destinatario della decisione di disapplicazione, non avendo quest'ultima efficacia *erga omnes*.

Il quesito potrebbe essere, ad esempio, a questo punto, ancora più radicale, riferito cioè, come già accennato, alla stessa preclusione del diritto ad ottenere il rimborso delle somme riscosse direttamente dallo Stato⁷⁵.

La stessa Corte di giustizia⁷⁶, con riferimento ad una domanda di rimborso di un'imposta indebitamente riscossa formulata dal soggetto su cui essa era stata ripercossa, perché versata alla autorità tributaria da un terzo, ha affermato che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può opporsi alla relativa domanda di rimborso a meno che detto soggetto non «possa, sulla base del diritto interno, esperire una azione civilistica per la ripetizione dell'indebito nei confronti del soggetto passivo e purché il rimborso da parte di quest'ultimo dell'imposta indebitamente riscossa non sia praticamente impossibile o eccessivamente difficile»⁷⁷. Ove poi il «rimborso da parte del soggetto passivo risultasse impossibile o eccessivamente difficile», il principio

⁷³ In tali circostanze, come precisa D. GALLO, *Effetto diretto del diritto dell'Unione europea e disapplicazione, oggi*, in *Osservatoriosullefonti.it*, 2019, n. 3, reperibile [online](#), pp. 1-42, spec. p. 24, «la norma del diritto dell'Unione è giustiziabile, si presta cioè all'applicazione immediata, da parte del giudice (o dell'autorità amministrativa)».

⁷⁴ Corte di giustizia, sentenza del 6 novembre 2018, [causa C-684/16](#), *Max Planck*, EU:C:2018:874.

⁷⁵ Non mancano del resto pronunce di giudici tributari di primo e secondo grado in cui, stante l'impossibilità, asserita dal privato, dell'azione di ripetizione nei confronti del fornitore, in ragione del divieto di efficacia orizzontale della disapplicazione della norma interna, è stata ammessa l'azione di rimborso rivolta direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria. La Cassazione ha sempre respinto tale ricostruzione sulla base della diversa natura del rapporto e del fatto che comunque il principio di effettività è comunque rispettato: in tal senso, le ordinanze gemelle, della sezione tributaria, del 25 ottobre 2022, nn. 31609, 31612 e 31618. In precedenza, per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., ordinanza del 18 dicembre 2019, n. 33603, punto 2.6.1.

⁷⁶ Corte di giustizia, sentenza del 20 novembre 2011, [causa C-94/10](#), *Danfoss*, EU:C:2011:674.

⁷⁷ *Ivi*, punto 28.

di effettività impone che il soggetto su cui si è ripercosso l'onere impositivo «debba essere in grado di agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie e che, a tal fine, lo Stato preveda gli strumenti e le modalità procedurali necessari»⁷⁸. Al riguardo, già si è rilevato come la Corte di cassazione abbia ripetutamente affermato che l'attuale sistema garantisce la tutela effettiva del consumatore⁷⁹ e che comunque questi avrebbe sempre il diritto al risarcimento del danno eventualmente subito. Tuttavia, tale affermazione muove sempre dal presupposto, messo in discussione nella citata ordinanza del Tribunale di Milano del 4 novembre 2022, che sia possibile l'azione di ripetizione dell'indebito, fatte salve ipotesi eccezionali in cui sarebbe possibile agire nei confronti dell'erario, fra le quali non sarebbe però contemplata l'ipotesi che ad impedire tale azione sia il divieto di effetti orizzontali.

Le conclusioni cui è pervenuta la giurisprudenza prevalente del Tribunale di Milano hanno trovato conferma nelle sentenze della Corte di appello di Milano, sez. III. In particolare, nella sentenza del 21 ottobre 2022, n. 3322, nel rigettare i motivi di impugnazione, i giudici d'appello premettono che «[l]e questioni giuridiche sottese alla presente impugnazione sono già state esaminate e risolte come da precedenti pronunce emesse dalla terza sezione di questa Corte, in espressione di un orientamento condiviso, cui questo collegio intende dare continuità». Proseguendo quindi secondo il consueto iter argomentativo, la Corte riconosce alle pronunce interpretative della stessa Corte di giustizia efficacia *erga omnes*. La conseguenza è quella affermata ripetutamente dalla Suprema Corte e costantemente richiamata dai giudici di prime cure, ovvero che il giudice nazionale è tenuto a disapplicare le disposizioni dell'ordinamento interno che, rivelatasi impossibile una loro interpretazione in senso conforme alla direttiva, risultino in contrasto e incompatibili con essa. Il tutto non quale conseguenza degli effetti diretti della direttiva, bensì come risultato dell'interpretazione imposta dalle sentenze della Corte di giustizia⁸⁰ dalle quali è emerso, a seguito di una valutazione in via incidentale del rapporto tributario, presupposto della domanda di ripetizione, il contrasto della norma interna col diritto UE per l'assenza del requisito rappresentato dal perseguimento di finalità specifiche. Infine, viene ricordato come la stessa Corte di giustizia abbia affermato il diritto del consumatore

⁷⁸ *Ivi*, punto 29.

⁷⁹ Per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., [sentenza del 21 luglio 2020, n. 15506](#), punto 5.4.2 ss.

⁸⁰ Al riguardo la stessa Corte d'appello, sentenza del 24 luglio 2023, n. 2449, osserva che è «proprio l'efficacia anche "orizzontale" delle pronunce della corte di Giustizia relative alla direttiva 2008/118/CE che consente al consumatore finale di agire nei confronti della società fornitrice»: ci pare evidente la confusione operata tra efficacia orizzontale intesa come efficacia *erga omnes* della sentenza della Corte di giustizia ed effetto orizzontale della direttiva oggetto di interpretazione, potendo l'interpretazione della stessa Corte operare nel rapporto tra privati ai fini della disapplicazione della norma interna in contrasto con il diritto comunitario, così come interpretato, unicamente nell'ambito di una interpretazione adeguatrice, ove ne ricorrano le condizioni. Nella medesima sentenza viene anche espressamente escluso che il diritto del consumatore ad agire nei confronti del fornitore possa essere una conseguenza degli effetti riflessi «orizzontali cd. negativi» della disapplicazione della norma interna nell'ambito del giudizio (incidentale) relativo al rapporto verticale tra fornitore e Stato.

finale ad agire per la «ripetizione d'indebito dell'accisa» nei confronti del fornitore, soggetto passivo d'imposta, che, se condannato a restituire all'utente le somme già da lui corrisposte all'Agenzia delle Dogane, potrà, a sua volta, proporre l'azione di recupero verso l'Agenzia stessa⁸¹.

La questione della natura del rapporto nel cui ambito vengono fatti valere tanto l'illegittimità della norma impositiva quanto il diritto alla ripetizione è stata espressamente considerata nella sentenza della Corte d'appello di Torino, del 22 settembre 2022⁸², con la quale, riformando l'ordinanza del Tribunale di Torino del 20 aprile 2021, è stata accolta la domanda di ripetizione dell'utente consumatore nei confronti del fornitore di energia elettrica. Le motivazioni sulla base delle quali il Tribunale aveva respinto la domanda erano ancora una volta riconducibili principalmente al divieto di effetti diretti orizzontali delle direttive, che non consentirebbe la disapplicazione della norma interna in una controversia tra privati in quanto diversamente si finirebbe per riconoscere in capo ad un privato, quale il fornitore di energia, un obbligo, consistente nella restituzione all'utente finale delle somme percepite a seguito dell'esercizio della rivalsa di cui all'art. 16, comma 3, del TUA, che, in assenza della norma europea, non vi sarebbe.

La Corte d'appello ha anche ritenuto che l'applicazione del diritto comunitario, comportando la disapplicazione della norma interna, operi, in via «verticale» in relazione al rapporto tributario intercorrente tra il fornitore (soggetto passivo d'imposta) e lo Stato (creditore d'imposta), che, a sua volta, rappresenta il presupposto del rapporto di rivalsa tra i privati. Il venire meno, per effetto dell'operare della direttiva, del rapporto di debenza, di natura tributaria, dell'addizionale da parte del fornitore all'amministrazione finanziaria rende illegittima la rivalsa, di natura privatistica, e indebito il pagamento effettuato dal consumatore finale al fornitore. Ne consegue che il diritto comunitario non incide di per sé sul rapporto di rivalsa posto che «il consumatore non deve al fornitore l'imposta, ma il mero equivalente economico che il secondo può “ribaltare” sul primo quale componente del costo dell'energia elettrica». Ad essere in discussione, seppure in via meramente incidentale, è invece il rapporto tributario, ovvero la debenza dell'imposta da parte del fornitore all'erario, che comporta «un'applicazione verticale (Stato/privato) e non orizzontale (privato/privato) del diritto comunitario».

⁸¹ Le medesime argomentazioni già comparivano nella sentenza, fra le tante, della stessa sezione del 19 maggio 2022, n. 1704, dove viene peraltro anche affermata l'irrelevanza della circostanza che la giurisprudenza della Corte di giustizia, richiamata ai fini della disapplicazione della norma interna, fosse riferita a «controversie in cui venivano in rilievo effetti diretti verticali (privato contro Stato) e non orizzontali». L'efficacia *lato sensu* normativa attribuita dalla Corte di cassazione alle sentenze interpretative della Corte di giustizia impone, infatti, al giudice nazionale «di disapplicare le disposizioni di diritto interno che con esse si pongano in contrasto, e tale principio trova applicazione sia nei rapporti “verticali” tra privati e amministrazione dello Stato sia nei rapporti “orizzontali” tra privati».

⁸² Corte d'appello di Torino, sentenza 1009/2022, cit.

In definitiva, dall'analisi della giurisprudenza di merito, in specie di rito ambrosiano, emerge il convincimento che la possibilità per il consumatore di agire nei confronti del fornitore, senza che possa essergli opposto il divieto di effetti orizzontali, si fonda sull'interpretazione della Corte di giustizia, che costituisce una autonoma fonte del diritto con efficacia *erga omnes*, sul principio di effettività e sul fatto che la disapplicazione della norma interna incide sul rapporto tributario tra l'erario e il fornitore e quindi solo indirettamente sul rapporto di traslazione tra il fornitore e l'utente che a seguito di tale disapplicazione rimane privo di giustificazione. A ciò si aggiunge, ad opera, in particolare, della Corte d'appello di Torino, la considerazione, più generale, che quella di cui si discute in merito alla azione di ripetizione non è una questione relativa all'incidenza della direttiva in un rapporto orizzontale tra privati, ma solo l'effetto della valutazione di contrarietà della norma interna alla direttiva, così come accertata, in via «meramente incidentale», nell'ambito di un rapporto fra Stato e privato «ed in funzione dei suoi riflessi sulla legittimità della rivalsa».

Soprattutto, appare sempre più evidente come nella giurisprudenza di merito, che riprende sul punto largamente i principi enunciati dalla Suprema Corte in materia fiscale, l'affermazione dell'efficacia *lato sensu* normativa delle sentenze interpretative della Corte di giustizia debba essere necessariamente intesa in maniera coerente con l'obbligo di interpretazione adeguatrice del diritto interno al principio enunciato nelle sentenze stesse, cui, altrimenti, verrebbe di fatto attribuita una efficacia diretta che non le è propria, essendo questa eventualmente riconducibile alla norma così interpretata. Tale prospettiva, che impone di considerare l'ordinamento nel suo complesso, anche in una prospettiva di effettività dei suoi rimedi, emerge con chiarezza nelle ultime pronunce della Corte d'appello di Milano, dove viene affermato che «la disapplicazione dell'art. 6 comma 2 del DL 511/1988 deriva dal rispetto dell'interpretazione adeguatrice imposta dalle sentenze della Corte di giustizia UE e non quale effetto della immediata esecutività della direttiva comunitaria 2008/112/CE. Infatti la cassazione ha affermato il principio di diritto su esposto che tiene conto proprio dell'efficacia *lato sensu* normativa attribuita alle pronunce interpretative della Corte di giustizia UE che vincola il giudice nazionale, imponendogli di disapplicare le disposizioni di diritto interno che si pongano in contrasto, e tale principio trova applicazione sia nei rapporti “verticali” tra privati e Amministrazione dello Stato sia nei rapporti “orizzontali” tra privati»⁸³. Da parte sua la Corte d'appello di Venezia, nella già ricordata sentenza dell'11 aprile 2023, si limita a richiamare la giurisprudenza della Suprema Corte secondo cui, anche nel caso in cui la direttiva 2008/112/CE non fosse ritenuta *self-executing*, l'interpretazione del diritto comunitario fornita dalla Corte di giustizia, in quanto immediatamente applicabile nell'ordinamento interno, imporrebbe al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni

⁸³ Corte d'appello di Milano, sentenza 30531/2023, cit.; con motivazione analoga, si veda anche, della stessa Corte, sentenza 189/2023, cit., e sentenza del 23 ottobre 2023, n. 3506 (inedita).

di tale ordinamento che, pure all'esito di una corretta interpretazione, risultino in contrasto o incompatibili con la direttiva stessa. Col che il confine tra le fattispecie in cui si determina una «diversa» applicazione della norma interna a seguito di sua interpretazione conforme⁸⁴ o, invece, una sua (vera e propria) disapplicazione per effetto del (solo) principio del primato del diritto dell'Unione diviene oltremodo incerto, se riferito al caso concreto, ingenerando indubbia confusione.

A mancare è una coerente prospettazione del ricorso al criterio ermeneutico dell'interpretazione conforme sia nella giurisprudenza di legittimità⁸⁵, in materia tributaria, sia nella giurisprudenza di merito, in materia civile, come se i giudici fossero frenati dal timore di evocare il rischio di una possibile interpretazione *contra legem*. Questa preoccupazione viene superata dalla affermazione, in termini apodittici, dell'obbligo per il giudice di disapplicare le disposizioni nazionali che risultino «in contrasto o incompatibili», senza avvertire che le due questioni – interpretazione conforme della norma interna e sua disapplicazione ove tale conformità non possa essere assicurata – vanno tenute distinte e hanno soluzioni diverse. In realtà, soffermandoci sul primo dei due profili, è vero che il principio di interpretazione conforme «non può servire da fondamento di una interpretazione *contra legem* o contraria a principi generali del diritto del diritto della normativa nazionale»⁸⁶. L'obbligo dell'interpretazione conforme viene perciò meno quando la norma interna appaia assolutamente confliggente con quella sovranazionale, non essendo consentito al giudice di attribuire alla disposizione nazionale oggetto di interpretazione un significato comunitariamente compatibile che sia in contrasto con il suo tenore letterale, considerato però nel suo contesto. È infatti altrettanto vero che il giudice nazionale, al fine di assicurare l'effetto utile della direttiva, deve prendere in considerazione il diritto nazionale nella sua interezza per valutare la rilevanza di tale «incompatibilità» e per verificare se esso può essere applicato in modo coerente con la norma comunitaria in questione e senza contraddirne gli obiettivi, fermo restando che, comunque, lo stesso giudice ha una competenza esclusiva⁸⁷ in ordine alla valutazione di un possibile ricorso all'interpretazione conforme. Al giudice nazionale viene così affidato «un compito non indifferente che presuppone una capacità interpretativa non

⁸⁴ Quella che consegue all'interpretazione della normativa interna conformemente al testo di una direttiva non è infatti una disapplicazione delle disposizioni della prima bensì una loro applicazione «corretta»: al riguardo, si veda A. CIRCOLO, *Il giudice nazionale e l'obbligo di interpretare il proprio diritto in maniera conforme al diritto dell'Unione*, in *Eurojus*, 2023, reperibile [online](#), pp. 95-121, spec. p. 103.

⁸⁵ Nel senso che il «canone esegetico dell'interpretazione conforme del diritto interno dell'Unione costituisce patrimonio ormai acquisito nella giurisprudenza» della Suprema Corte, v. Corte di cassazione, sez. lavoro, [sentenza dell'11 ottobre 2022, n. 29570](#), punto 4.8.

⁸⁶ Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 16 giugno 2005, [causa C-105/03, Pupino](#), EU:C:2005:386, punto 47; più recentemente, *ex multis*, sentenza del 4 maggio 2023, [causa C-78/22, DY](#), EU:C:2023:379, punto 39 ss. Nello stesso senso, Corte costituzionale, [sentenza del 22 dicembre 2022, n. 263](#), Considerato in diritto, punto 12. In dottrina, per tutti, da ultimo, A. CIRCOLO, *Il giudice nazionale e l'obbligo di interpretare*, cit.

⁸⁷ *Ex multis*, Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 24 gennaio 2012, [causa C-282/10, Dominguez](#), EU:C:2012:33, punto 25 ss.

priva di elementi di creatività» perché volto ad operare una sintesi tra la formula legislativa interna e la disposizione dell'Unione, «indirizzando la prima nella direzione imposta dalla seconda»⁸⁸.

A tal fine viene sicuramente in rilievo l'individuazione dell'intenzione del legislatore italiano, sulla base di una interpretazione d'ordine sistematico in cui l'intervenuta abrogazione della norma interna per presumibile contrasto con la disciplina comunitaria, quale poi sancito dalla giurisprudenza di legittimità, può assumere un peso determinante in una considerazione globale del «sistema giuridico», comprensivo dei rimedi sostanziali e processuali complessivamente disponibili nell'ordinamento. In questa prospettiva, che tiene conto dell'intero sistema delle fonti, diviene decisivo il riferimento all'art. 29, comma 2, della citata legge n. 428/1990⁸⁹, che prevede espressamente il «rimborso» di diversi tipi di tributi se «riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie». Rientrando l'imposta in discorso fra i tributi per i quali è previsto il rimborso se ritenuti incompatibili col diritto dell'Unione, è da ritenere, nel quadro di una interpretazione sistematica e teleologica, che tale disposizione consenta già di per sé di disapplicare la norma interna istitutiva dell'imposta. Ad autorizzare tale operazione è la stessa intenzione del legislatore, volta ad evitare che, in definitiva, un'imposta, la cui contrarietà alla direttiva risulta dall'interpretazione della Corte di giustizia, così come recepita dalla giurisprudenza consolidata di legittimità, permanga nell'ordinamento giuridico nazionale, impedendo il funzionamento del meccanismo di rimborso da parte del fornitore che, a sua volta, non può ottenere la restituzione dallo Stato. Si deve, in particolare, presumere che il legislatore, così facendo, abbia voluto prevedere lo strumento per adempiere pienamente agli obblighi derivanti dalle direttive che sarebbero venute di volta in volta in considerazione e di conseguenza il giudice può intendere la disposizione in oggetto come appositamente adottata al fine di dare attuazione, ai fini pur limitati del rimborso, alla singola direttiva così come interpretata dalla Corte di giustizia⁹⁰.

Diversamente si priverebbe di effettività la tutela imposta dalla fonte sovranazionale e realizzata nel citato art. 29, comma 2, mediante il riconoscimento, in termini generali, dello stesso diritto al rimborso, così come ora declinato nella fattispecie specifica dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica. Sta di fatto che, in tale contesto, una volta stabilito che, per giurisprudenza consolidata, l'interpretazione della Corte di

⁸⁸ R. BARATTA, *Il telos dell'interpretazione conforme all'acquis dell'Unione*, in *Rivista di Diritto Internazionale*, 2015, pp. 28-48, spec. p. 41.

⁸⁹ Per un commento, anche con riferimento alla giurisprudenza comunitaria, P. NASINI (a cura di), *Addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica. Legittimità e rimborso al consumatore finale*, 16 marzo 2022, reperibile [online](#) e M. SCUFFI, *I rapporti tra la giurisdizione tributaria e l'ordinamento comunitario: i poteri del giudice tributario nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario*, in *Il Fisco*, 2005, n. 42, pp. 6529-6541.

⁹⁰ In merito, si veda Corte di giustizia, sentenza del 5 ottobre 2004, [cause riunite da C-397/01 a C-403/01](#), *Pfeiffer*, EU:C:2004:584, punto 112 ss.

giustizia, in assenza di una modulazione temporale dei suoi effetti operata dalla stessa Corte, si impone anche con riguardo ai rapporti sorti e costituiti prima della intervenuta abrogazione⁹¹, il giudice adito, preso atto che anch'essi sono da ritenersi incompatibili e come tali soggetti all'obbligo di rimborso, dovrebbe disapplicare la norma interna che costituisce l'ostacolo ad una interpretazione dell'ordinamento interno in senso conforme al dettato comunitario, a prescindere dalla formulazione della stessa norma⁹².

È evidente che una piena adesione all'interpretazione conforme ricondurrebbe ad unità il ragionamento oggi bifasico, con altrettanto evidente semplificazione sul piano pratico. Con l'utilizzo di detto principio (interpretazione «adeguatrice» nel linguaggio della Corte d'appello di Milano⁹³) verrebbe anche superata ogni possibile obiezione in merito, anzitutto, alla possibilità di disapplicare la norma interna istitutiva dell'imposta per contrarietà ad una disposizione priva di efficacia diretta, pur nell'ambito, come ipotizzato nel caso di specie, di un rapporto verticale, e, in secondo luogo, agli effetti mediati di detta disapplicazione che conseguirebbero, sul piano orizzontale, alla sua applicazione, nel momento in cui si riconosce la legittimazione dell'utente ad agire per ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore.

L'attuale orientamento giurisprudenziale maggioritario, fondato su una attività ermeneutica, presenta pur sempre profili di criticità quando si debba valutare la sussistenza di limiti dell'effetto di «torsione» che la norma interna subisce per divenire conforme alla norma europea. È peraltro evidente che, venendo tali limiti posti dalla giurisprudenza comunitaria⁹⁴ a tutela non solo della attribuzione nei trattati di effetti diversi alle varie fonti secondarie, ma anche dell'ordinamento interno di volta in volta interessato, nulla esclude, sotto questo secondo profilo, che il singolo ordinamento, in base ai propri principi⁹⁵, e non per imposizione del diritto sovranazionale, accolga una

⁹¹ Così, da ultimo, Corte di giustizia, sentenza del 20 aprile 2023, [causa C-348/22](#), *Comune di Ginosa*, EU:C:2023:301, punto 73 e giurisprudenza ivi citata.

⁹² Come è stato rilevato, in tal modo «si realizza un effetto orizzontale indiretto delle direttive le cui norme vengono immediatamente applicate dal giudice nazionale ai rapporti tra privati attraverso l'interpretazione conforme del diritto interno, che è teleologicamente orientata alla realizzazione dei risultati prescritti dalla singola direttiva e, più in generale, dall'intero ordinamento dell'Unione. Pertanto, i risultati pratici cui si perviene con l'obbligo in questione non sono molto diversi da quelli che si realizzerebbero con l'affermazione pura e semplice dell'effetto diretto, in fatto riducendosi le differenze di conseguenze tra effetto orizzontale e verticale»: G. TESAURO (a cura di P. DE PASQUALE e F. FERRARO), *Manuale di diritto dell'Unione europea*, vol. I, Napoli, 2021, p. 265.

⁹³ Così, per tutte, Corte d'appello di Milano, sentenza 189/2023, cit.

⁹⁴ Per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 17 marzo 2022, [causa C-232/20](#), *Daimler AG*, EU:C:2022:196, punto 76 ss.

⁹⁵ Nel senso che la possibilità di una interpretazione *contra legem* sia «matter of national law» e che, ove il diritto nazionale lo consenta, «the domestic court is allowed to proceed with it and, arguably, under the principle of equivalence, also obliged to do so», S. PRECHAL, *Direct Effect, Indirect Effect, Supremacy and the Evolving Constitution of the European Union*, in C. BARNARD (edited by), *The Fundamentals of EU Law revisited: Assembling the Impact of the Constitutional Debate*, Oxford, 2007, pp. 35-69, spec. p. 50 in nota. Nel senso che i limiti alla possibilità di interpretazione conforme siano posti dallo stesso diritto dell'Unione e non siano derogabili a livello nazionale, tanto che lo stesso giudice comunitario può accertare se nel caso oggetto del rinvio una interpretazione conformatrice della norma nazionale andrebbe oltre la

nozione di interpretazione conforme talmente lata da superare eventuali profili di incertezza che sussisterebbero alla luce, invece, della richiamata giurisprudenza comunitaria. Ciò potrebbe verificarsi, nel caso del nostro sistema giuridico, quando il contrasto della norma interna, della cui disapplicazione si discute, con la fonte del diritto dell'Unione sia stato confermato dalle pronunce della Corte di giustizia e dalla giurisprudenza di legittimità. Il tutto al fine di assicurare l'effetto utile sia della norma comunitaria sia, alla stessa stregua, del sistema di garanzie interne poste a salvaguardia del riconoscimento del diritto al rimborso in caso di incompatibilità con il diritto dell'Unione, espressamente stabilito all'art. 29 della legge comunitaria del 1990.

Se è certamente sostenibile la coerenza dell'interpretazione qui suggerita con i principi generali del nostro ordinamento, tra cui quello della tutela giurisdizionale effettiva⁹⁶, rimane però la convinzione che, in un caso come quello dell'imposta

littera legis, si veda Tribunale dell'Unione europea, sentenza del 12 ottobre 2022, [causa T-502/19, Corneli](#), EU:T:2022:627, punto 103 ss., spec. punto 107. La fattispecie in oggetto presentava però delle peculiarità. Ai sensi dell'art. 263 TFUE, riguardava, infatti, la legittimità di un atto della BCE in attuazione del diritto dell'Unione contrastante con la normativa interna italiana e il rischio era che un'interpretazione conformatrice potesse determinare degli effetti verticali inversi nei confronti del privato. In realtà, a prescindere dai termini utilizzati nella disposizione nazionale in contrasto con la direttiva, quella dell'interpretazione conforme è una attività che il giudice nazionale svolge secondo i canoni del proprio ordinamento, dovendo però bilanciare tale principio ermeneutico con altri principi e diritti fondamentali posti dall'ordinamento UE a tutela dei singoli, con i limiti che ne derivano ove le conseguenze dell'interpretazione finissero per ledere tali altri principi e diritti. Per un commento, A. MAGLIARI, *L'applicazione del diritto nazionale da parte della BCE: i nodi vengono al pettine*, in *Giornale di diritto Amministrativo*, 2023, pp. 213-223.

⁹⁶ L'obbligo di interpretazione conforme, del resto, si fonda proprio sul concorso dei vari principi di leale collaborazione degli Stati verso l'Unione, di effettività del diritto comunitario e del primato, tutti in diversa misura richiamati nella giurisprudenza esaminata, a dimostrazione di come alla base vi sia il ricorso al rimedio interpretativo, seppure, come osservato, senza una sua esplicita enunciazione. Nel senso che il principio di effettività (e di equivalenza), visto nella sua interrelazione con il principio di autonomia procedurale degli Stati membri (punto 5 ss.), possa fondare un adeguamento del diritto processuale interno attraverso gli strumenti dell'interpretazione conforme e della disapplicazione (punto 8.3), ogniquale volta la disposizione in oggetto non consenta «un'interpretazione che si possa discostare dal tenore dell'enunciato» (punto 8.3.2), ove sia in gioco la tutela «effettiva» del consumatore (punto 8.3.1), Corte di cassazione, sezioni unite, sentenza del 6 aprile 2023, n. 9474, dove la Corte si fa carico di chiarire, in funzione nomofilattica, quali siano i rapporti tra l'ordinamento europeo e quello interno e quale attività il giudice nazionale deve quindi porre in essere per operare la necessaria saldatura tra i due ordinamenti. Al riguardo, si veda A. CORRERA, *Natura ed effetti*, cit., p. 191 s., secondo la quale «il principio di autonomia processuale deve essere interpretato nel senso che le categorie e gli istituti di diritto processuale interno possono conservare il proprio fisiologico spazio applicativo là dove sia possibile rinvenire nel sistema e, fintanto che lo sia, l'apparato giurisdizionale che garantisca appieno l'effettività del diritto dell'Unione; diversamente, ove ciò non sia possibile, l'autorità delle sentenze della Corte di giustizia e con essa la primazia del diritto dell'Unione giustificano adattamenti di tale disciplina in conformità a tale diritto in funzione della posizione soggettiva da esso regolata» (p. 192). La pronuncia delle sezioni unite è stata criticata in dottrina dal momento che l'estensione operata dell'interpretazione adeguatrice, pur apprezzabile perché consente di evitare la formale disapplicazione della norma interna, comportando di fatto «l'istituzione di nuovi rimedi nell'ordinamento processuale», ha integrato di fatto «una scelta di politica legislativa (e non giudiziaria)»: P. FARINA, *Le sezioni unite rispondono alla Corte di giustizia creando un nuovo istituto. L'opposizione ultra-tardiva a decreto ingiuntivo e l'effettività della tutela consumeristica*, in *Il Foro Italiano*, 2023, cc. 1474-1486, spec. c. 1485. Semmai è invece da chiedersi se, ove non avesse ritenuto percorribile la strada dell'interpretazione adeguatrice, la Suprema Corte sarebbe giunta comunque alla medesima conclusione mediante il richiamo al solo principio di effettività ed equivalenza, direttamente

addizionale in esame, il ricorso al principio dell'interpretazione conforme possa presentare dei profili di incertezza e soprattutto che non sia l'unica opzione. Ove, infatti, il ricorso al metodo interpretativo si rivelasse, per qualsivoglia motivo, non attuabile, per il fatto, ad esempio, che si giungesse alla conclusione che l'interpretazione adeguatrice, intesa in una accezione d'insieme e sistematica, sconfini, nel caso di specie, in una lettura in qualche misura «creativa»⁹⁷ della normativa interna e vada così oltre il potere ermeneutico del giudice, sarebbe comunque praticabile una soluzione diversa, basata sulla giurisprudenza della Corte di giustizia in tema di effetti riflessi della direttiva, che pure a tratti compare nella giurisprudenza dei giudici di merito, senza però essere oggetto di adeguata valorizzazione.

5. Per una diversa prospettazione: l'effetto di esclusione e gli effetti riflessi.

Come emerge dalle considerazioni finora svolte, ad una conclusione favorevole al consumatore, in presenza di una controversia orizzontale, si può pervenire mediante, ove possibile, una interpretazione della normativa interna conforme alle prescrizioni del diritto secondario comunitario (nella specie una direttiva), oppure mediante il risarcimento del danno, ove la prima strada non si rivelasse percorribile. La contrarietà della norma interna alla direttiva potrebbe essere invece fatta valere solo nei confronti dello Stato (c.d. effetto «verticale ascendente»), con conseguente sua disapplicazione, sempre che la disposizione UE sia dotata di efficacia diretta, salvo ritenere che, per conseguire tale risultato, sia sufficiente l'operare del principio del primato e non occorra quindi che la direttiva abbia carattere incondizionato e preciso. Ad opporsi, comunque,

applicabile e più volte evocato nella sentenza. In realtà, come già osservato a proposito della giurisprudenza di merito di rito ambrosiano, l'effettività pare destinata ad operare più come giustificazione dell'estensione dei confini dell'interpretazione conforme che come strumento di per sé di eventuale disapplicazione della norma procedurale interna, stante il limite posto dalla autonomia di cui godono gli Stati al riguardo. Il tutto a conferma del fatto che se da un lato l'interpretazione conforme è preferibile al binomio effetto diretto-disapplicazione, anche solo per il fatto che è utile a «ridimensionare il divieto di effetto diretto delle direttive in controversie tra soggetti privati» (L. CECCHETTI, *Verso i cinquant'anni*, cit., p. 128), dall'altro, quella del vincolo dell'interpretazione conforme rimane sicuramente una delle questioni ancora aperte nonostante il lungo percorso compiuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia in merito alla portata ed efficacia delle direttive, anche, e soprattutto, in tema di efficacia orizzontale: in merito, si veda F. CAPELLI, *Evoluzione, splendori e decadenza delle direttive comunitarie. Impatto della direttiva CE n. 2006/123 in materia di servizi: il caso delle concessioni balneari*, Napoli, 2021, per una attenta ricostruzione di una giurisprudenza in materia di efficacia diretta che «continua ad essere del tutto insoddisfacente» (p. 59), tanto che l'incertezza «continua a regnare sovrana» (p. 60).

⁹⁷ Nel senso che l'attività interpretativa non possa «risolversi in un'attività di carattere creativo», che miri a «conciliare l'inconciliabile», A. CIRCOLO, *Il giudice nazionale e l'obbligo di interpretare*, cit., p. 100. Nel senso che la soluzione interpretativa delle sezioni unite nella sentenza del 6 aprile 2023, n. 9474, cit., si fondi su «un principio di diritto creativo», privo, come tale «di valenza precettiva», E. D'ALESSANDRO, *Dir. 93/13/CEE e decreto ingiuntivo non opposto: le Sez. un. cercano di salvare l'armonia (e l'autonomia) del sistema processuale nazionale attraverso una lettura creativa dell'art. dell'art. 650 c.p.c.*, in *Giurisprudenza.it*, 2023, pp. 1060-1068, spec. p. 1068. Sulla teoria «creativa» dell'interpretazione, si veda F. MODUGNO, *L'interpretazione degli atti normativi*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2022, pp. 1093-1123, spec. p. 1110 ss.

alla disapplicazione della norma interna per contrarietà ad una direttiva in una controversia tra privati sarebbe, come già in più occasioni rilevato, il divieto di effetto diretto orizzontale, a prescindere dalla efficacia diretta o meno della direttiva stessa.

Tornando al caso della addizionale provinciale all'accisa, a giustificare l'azione di ripetizione del consumatore nei confronti del fornitore potrebbe essere, dunque, il ricorso allo strumento dell'interpretazione conforme, che nega in radice il conflitto tra le due discipline, specie alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di giustizia che indica la volontà di estendere l'ambito di applicazione di tale rimedio⁹⁸. A tal fine vengono dilatati i poteri attribuiti al giudice nazionale, cui spetta procedere ad una interpretazione sistematica non solo delle disposizioni che recepiscono la direttiva, bensì del diritto nazionale nel suo complesso, per valutare in quale misura esso possa essere applicato, in modo da non sfociare in un risultato contrario a quello cui mira la direttiva, per giungere, ove occorra, ad una ricostruzione della fattispecie coerente, sul piano della sua disciplina, con la norma comunitaria di riferimento. In altri termini, sussiste per il giudice un obbligo di interpretare e conseguentemente applicare la disciplina interna alla luce del testo e dello scopo della direttiva, onde cercare di conseguire ugualmente il risultato perseguito e conformarsi pertanto all'obbligo di interpretazione conforme, o adeguatrice, o addirittura integratrice⁹⁹. Tale obbligo – ed è questo che rileva per la presente indagine – è invocabile a fini interpretativi sia nelle controversie «verticali» che in quelle «orizzontali»; ne consegue¹⁰⁰ che il giudice nazionale è tenuto, al fine di giungere ad espungere la norma interna non compatibile con la direttiva recepita in maniera non corretta, ad interpretare l'intero complesso delle disposizioni applicabili alla fattispecie per conseguire così, in virtù del dovere imposto dall'art. 4, par. 3, TUE, il risultato conseguente alla accertata illegittimità, senza considerare gli effetti riflessi, ovvero le «semplici ripercussioni negative»¹⁰¹, anche se certe, sui diritti dei terzi¹⁰². È

⁹⁸ Al riguardo, in senso critico rispetto alla (nuova) giurisprudenza della Corte di giustizia volta a ridurre l'ambito di applicazione del limite del *contra legem*, L. NIGLIA, *Conforming Interpretation*, in *European Review of Private Law*, 2022, pp. 635-658.

⁹⁹ Nel senso che le lacune lasciate dalla disapplicazione nell'ordinamento nazionale possono essere colmate in virtù dell'applicazione del requisito di proporzionalità, Avvocato generale Bobek, conclusioni del 23 settembre 2021, [causa C-205/20](#), NE, EU:C:2021:759, punto 62. Per un commento, S. MONTALDO, *Handle with care! The direct effect of the requirement of proportionality of sanctions and the remedy of disapplication*: NE v. Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld, in *Common Market Law Review*, 2023, pp. 863-886.

¹⁰⁰ Per considerazioni in merito all'ordine logico dell'*iter* argomentativo, si veda R. BARATTA, *Il telos dell'interpretazione conforme*, cit., p. 36 ss. È peraltro indubbio che la giurisprudenza della Corte di giustizia si sia evoluta nella direzione di ritenere, nell'ambito dell'affermazione della preminenza del diritto dell'Unione, che la questione dell'effetto diretto della disposizione comunitaria, con conseguente possibilità di disapplicazione di quella interna, sia secondaria rispetto a quella della possibilità di interpretare quest'ultima in conformità alla prima.

¹⁰¹ Corte di giustizia, sentenza del 7 gennaio 2004, [causa C-201/02](#), *Wells*, EU:C:2004:12, punto 57.

¹⁰² In merito, si veda S. AMADEO, *Norme giuridiche comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002, p. 198 ss.

questa, del resto, l'indicazione che si può trarre, ad esempio, già dal caso *Marleasing*¹⁰³, dove «la Corte parrebbe intendere per “interpretazione conforme” un vero e proprio obbligo, a carico del giudice nazionale, di “scartare” l'applicazione della norma interna non compatibile con la direttiva non recepita o recepita in maniera non corretta»¹⁰⁴.

Esemplificativa di tale orientamento è la sentenza del 12 gennaio 2023, nel caso *D. V.*¹⁰⁵, dove era in discussione la valutazione del carattere abusivo di talune clausole contrattuali relative alla fissazione su base oraria del compenso dovuto dal consumatore al proprio avvocato per i servizi legali da quest'ultimo prestati. La Corte ha, infatti, ritenuto che l'attività di interpretazione potesse incidere sulla regolamentazione del rapporto contrattuale tra le parti in maniera tale che, dovendo essere ripristinata la situazione in cui il consumatore si sarebbe trovato in assenza della clausola giudicata abusiva, la conseguenza poteva anche essere che il professionista rimanesse senza compenso per i servizi forniti.

Per quanto estesa possa essere l'applicazione del principio di interpretazione del diritto interno in conformità con le prescrizioni del diritto dell'Unione, si può tuttavia obiettare che essa non può servire a fondare un'interpretazione *contra legem* del diritto interno, come potrebbe accadere laddove il giudice italiano «ignorasse» il disposto della norma interna istitutiva dell'imposta poi abrogata. Già peraltro si è osservato come tale obiezione potrebbe essere superata in ragione di una nozione particolarmente lata del principio di interpretazione conforme accolta dalla nostra giurisprudenza. Non può neppure escludersi che la Corte di giustizia, chiamata a pronunciarsi in via pregiudiziale sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della disciplina italiana¹⁰⁶, si pronunci nel senso della possibilità di applicare anche nel caso in esame il principio di interpretazione conforme. Il ragionamento potrebbe essere il seguente: perché il fornitore possa chiedere il rimborso allo Stato occorre che il primo abbia già restituito il dovuto al consumatore in un contesto che vede un nesso indissolubile tra, da un lato, il rapporto civilistico (orizzontale) tra lo stesso fornitore e il consumatore e, dall'altro, il rapporto fiscale (verticale) tra il fornitore e lo Stato, in cui il divieto sancito dalla norma europea risulterebbe direttamente applicabile. Ne consegue che, una volta eliminata quest'ultima in ragione della accertata sua contrarietà, verrebbe meno anche la causa del pagamento effettuato dal consumatore. L'interpretazione dell'ordinamento nel suo complesso consentirebbe così di evitare l'effetto pregiudizievole per il consumatore che deriverebbe dal permanere nell'ordinamento giuridico nazionale, per regolare i rapporti orizzontali,

¹⁰³ Corte di giustizia, sentenza del 13 novembre 1990, [causa C-106/89](#), *Marleasing*, EU:C:1990:395.

¹⁰⁴ G. STROZZI, R. MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione europea. Parte Istituzionale*, Torino, 2020, p. 313.

¹⁰⁵ Corte di giustizia, sentenza del 12 gennaio 2023, [causa C-395/21](#), EU:C:2023:14, punto 53.

¹⁰⁶ Sul rinvio pregiudiziale pendente innanzi alla Corte di giustizia sulla questione dell'efficacia orizzontale della direttiva in oggetto ([causa C-316/22](#), *Gabel Industria Tessile e Canavesi*), si veda anche, *infra*, par. 7.

degli effetti di una imposta contraria alla direttiva. Soprattutto, un'interpretazione adeguatrice potrebbe intervenire nell'ambito del giudizio (verticale) incidentale (privato *versus* Stato), con l'effetto di rimuovere l'ostacolo costituito dalla norma istitutiva del tributo rivelatasi in contrasto con la direttiva, superando così le incertezze connesse alla disapplicazione in base unicamente al diritto dell'Unione, quando la direttiva stessa sia priva di efficacia diretta.

Tuttavia, assumendo che possa sussistere nel caso di specie un dubbio circa la sussistenza delle condizioni per l'utilizzo dello strumento dell'interpretazione conforme, è legittimo seguire un diverso percorso argomentativo, soprattutto quando, in una situazione come quella in esame, la tutela del consumatore può essere conseguita per altra via. A tal fine, occorre muovere proprio dalla constatazione di come esista un nesso tra, da un lato, il rapporto civilistico (orizzontale) tra il consumatore e il fornitore e, dall'altro, il rapporto fiscale (verticale) fra il fornitore e lo Stato, per poi rilevare come, in effetti, il limite rappresentato dal divieto di effetti orizzontali non si ponga nel caso della ripetizione dell'imposta per il fatto che quelli di cui si discute non sono propriamente effetti orizzontali. Vale a dire, secondo una diversa prospettiva, che la direttiva non definisce in alcun modo il contenuto sostanziale della relazione tra privati oggetto della controversia dal momento che la direttiva in questione non crea né diritti né obblighi per i singoli (consumatore e fornitore). Il pregiudizio per il fornitore, perché indubbiamente tale, è dovuto unicamente all'atteggiarsi della disciplina interna, o meglio alla particolare complessità del sistema delineato per il conseguimento del rimborso che, escludendo la possibilità di una azione diretta nei confronti dello Stato, impone un passaggio triangolare che coinvolge, suo malgrado, il somministratore di energia. I diritti e gli obblighi delle parti rimangono nella loro natura (contrattuale) inalterati e la (nuova) pretesa (al rimborso), fatta valere da una di esse, è conseguenza del mutato contesto normativo interno, non già del sostituirsi della disciplina comunitaria alla manifestazione della volontà delle parti stesse quale risultante nell'atto negoziale. Quello che subisce il fornitore è, quindi, solo un effetto riflesso di quella che, per sua natura, rimane una manifestazione dell'effetto diretto (verticale) che comporta, nei riguardi dello Stato, a seguito di un accertamento in via incidentale, la disapplicazione della norma (tributaria) interna per contrarietà alla direttiva.

La prova di tutto ciò è sotto gli occhi, ovvero risiede nel fatto che l'importo dell'addizionale è, ovviamente, esposto in fattura/bolletta come voce distinta («imposta addizionale provinciale»). Altrettanto ovviamente, l'addebito all'utente di tale importo attiene esclusivamente al rapporto d'imposta con il fisco che si esaurisce con l'emissione della fattura, mentre non riguarda il rapporto privatistico sottostante il concreto esercizio; il pagamento al fornitore di un importo corrispondente al tributo rimane un mero mezzo

di assolvimento (a seguito della rivalsa) di un obbligo tributario dell'utente stesso, contribuente di fatto, verso lo Stato¹⁰⁷.

Nel rapporto triangolare che così si crea, letto utilizzando le sole lenti del diritto comunitario e della sua giurisprudenza, quello che riguarda il fornitore è un mero effetto riflesso del fatto che i tributi, pur posti a suo carico, sono destinati a gravare economicamente sull'utente, il cui rapporto con lo Stato rimane l'unica situazione giuridica rilevante ai fini del diritto al rimborso. Una volta, dunque, che l'adempimento nei riguardi del fornitore si sia rivelato frutto di un'imposizione fiscale contrastante con la disciplina comunitaria, il diritto dello stesso utente al rimborso dallo Stato dell'importo indebitamente versato si riflette nuovamente, sul piano tecnico/procedurale, sul fornitore, a titolo di ripetizione.

Col che, a ben vedere, si intende che quello in discussione davanti al giudice rimane pur sempre un rapporto relativo ad una pretesa restitutoria, che vede contrapposti lo Stato ed un privato e solo indirettamente un terzo soggetto privato, che, avendo operato come «riscossore», ora deve ripetere la stessa operazione in senso inverso, essendo stata disapplicata la norma che era a fondamento della pretesa impositiva¹⁰⁸. In entrambe le circostanze, in quella attiva, di rivalsa, come pure in quella, di segno opposto, di ripetizione dell'importo indebitamente percepito, la posizione giuridica sostanziale del fornitore, nel rapporto contrattuale di fornitura concluso con l'utente, rimane inalterata.

A rilevare sono sempre e comunque gli effetti (verticali) che si producono nel caso di specie fra un privato e lo Stato, con un pregiudizio, di riflesso, per un altro privato, il fornitore d'energia. Di certo, non si può parlare di effetti diretti della direttiva su un rapporto orizzontale, non essendo in alcun modo la direttiva, considerata nel suo profilo di disciplina sostanziale, la fonte, sul piano materiale, della regolamentazione del rapporto instauratosi fra i due privati, utente e fornitore¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Anticipato dal fornitore (contribuente di diritto), l'importo viene traslato sull'utente, senza mutare la sua natura non negoziale, come si desume ancora una volta dalla dicitura che compare di regola in ogni fattura: «[i]mposte: sui consumi di energia elettrica è previsto dalla legislazione vigente il pagamento da parte del Cliente dell'imposta Erariale e delle Addizionali Enti Locali (provinciali e comunali)».

¹⁰⁸ Si veda Avvocato generale Campos Sánchez-Bordona, conclusioni del 7 marzo 2018, [causa C-103/17, Messer France](#), EU:C:2018:170, per il quale «[t]ale obbligo di restituzione è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore che, in definitiva, lo ha effettivamente sopportato», (punto 929).

¹⁰⁹ Per la difficoltà di ricostruire le diverse posizioni, in dottrina e giurisprudenza, in merito alla possibilità per le norme delle direttive di produrre effetti incidentali o «triangolari», si veda da ultimo, anche per i necessari riferimenti, F. COSTAMAGNA, *Diritti fondamentali e rapporti tra privati nell'ordinamento dell'Unione europea*, Torino, 2022, p. 36 ss. Fra le diverse teorie, quella che più si avvicina a quanto da noi sostenuto è la teoria del «*normative impact*», in base alla quale «the central question regarding the invocability of directives is whether invoking a directive directly imposes an obligation on another individual by affecting the legal norm directly governing the dispute at hand». È così possibile superare le incertezze interpretative di una giurisprudenza comunitaria niente affatto lineare a condizione però che la «legal norm» sia intesa come disciplina sostanziale della fattispecie nel caso concreto, così come negoziata tra le parti: per tale teoria, si veda J. LINDEBOOM, *Thelen Technopark and the Legal Effects of the Services Directive in Purely Internal and Horizontal Disputes*, in *European Papers*, 2022, pp. 305-326, spec. p. 312, reperibile [online](#); in precedenza, nello stesso senso, L. SQUINTANI, J. LINDEBOOM, *The Normative Impact*

L'obiezione che potrebbe configurarsi un effetto diretto orizzontale quando l'individuo, nel nostro caso il fornitore, è leso nei suoi interessi non è dunque pertinente perché al cuore dell'effetto orizzontale c'è il conflitto tra due diritti individuali: uno è compresso, ma l'altro è assicurato dall'intervento (sostitutivo) del diritto dell'Unione che concorre a integrare il contenuto sostanziale della relazione negoziale. Nel caso in esame, tale conflitto non è derivato dall'applicazione della direttiva al rapporto tra privati, bensì dal venir meno, per effetto - questo sì - della direttiva, del presupposto impositivo che giustifica la rivalsa e che di per sé prescinde dalla relazione fra privati originata dalle peculiarità del sistema italiano di riscossione. In tali circostanze, diviene irrilevante, anzi inevitabile conseguenza indispensabile per il soddisfacimento del diritto al rimborso, che oltre al vantaggio/interesse di un singolo ci sia la compressione delle prerogative individuali/interessi di un altro soggetto.

In quest'ottica, la disapplicazione per esclusione¹¹⁰, in virtù del primato¹¹¹, a seguito di una sentenza pregiudiziale di interpretazione della Corte di giustizia, impedisce

of Invoking Directives: Casting Light on Direct Effect and the Elusive Distinction between Obligations and Mere Adverse Repercussions, in *Yearbook of European Law*, 2019, pp. 18-72. Di «effetto diretto incidentale», con riguardo alle c.d. «direttive di diritto pubblico», parla invece L. CECCHETTI, *Verso i cinquant'anni*, cit., p. 97 ss., distinguendo fra «rapporti triangolari», in cui gli esiti di una controversia tra un individuo e uno Stato membro si ripercuotono anche su altri soggetti privati, e detti «effetti diretti incidentali», quando, in controversie tra parti private, «una di esse invoca un obbligo procedurale di notifiche di regole tecniche, sancito in una direttiva, per escludere l'applicabilità di una regola tecnica nazionale non notificata» (p. 97).

¹¹⁰ Sul punto si veda anche D. GALLO, *Rethinking direct effect and its evolution: a proposal*, in *European Law Open*, 2022, pp. 576-605, reperibile [online](#), per il quale l'effetto oppositivo si realizza quando la disposizione comunitaria «is invoked by the individual “only” as a parameter of legality of national law (oppositive direct effect)» (p. 598), senza che ad esso si accompagni necessariamente l'attribuzione di un diritto in capo al privato in una situazione di rapporti orizzontali.

¹¹¹ Con riguardo alla possibilità che, anche dopo la sentenza *Popławski II*, cit., sia configurabile un mero effetto di «esclusione», in caso di contrasto della norma interna con quella comunitaria, anche se priva di efficacia diretta, si veda L.S. ROSSI, *Effetti diretti*, cit., p. 22, che estende tale possibilità ai rapporti orizzontali (p. 23 ss.). Questione da tempo dibattuta (si veda già D. SIMON, *La directive européenne*, Paris, 1997, p. 87 ss.), e oggi quanto mai attuale, è quella della possibile disapplicazione, per sola esclusione, della norma nazionale contraria ad una direttiva priva di efficacia diretta, sulla sola base del principio del primato. Di certo, sul punto non è stata ancora detta la parola finale, ma, come persuasivamente chiarito da L.S. ROSSI, *Effetti diretti*, cit., può ritenersi ammissibile, anche alla luce della giurisprudenza successiva alla decisione nel caso *Popławski*, il prodursi del mero effetto ostativo, sussistendo invece un rapporto biunivoco tra efficacia diretta ed effetto di sostituzione (p. 21): «[m]entre l'effetto di sostituzione necessita sicuramente di norme chiare, precise ed incondizionate, in quello di esclusione la norma dell'Unione, pur non avendo le caratteristiche sufficienti per produrre direttamente i propri effetti giuridici nell'ordinamento nazionale, potrebbe comunque in virtù del primato, avere in certi casi forza sufficiente per opporsi all'applicazione di norme nazionali incompatibili. L'effetto di esclusione, per chiarire meglio, si potrebbe anche definire “ostativo” o “di opponibilità”» (p. 19). Ad avviso, inoltre, di L.S. Rossi, la maggior parte delle pronunce (richiamate in nota) sono volte a «sottolineare l'obbligo di disapplicazione di norme nazionali perché, nel caso di specie, quelle dell'Unione possono essere ritenute dotate di effetti diretti: in questi casi il ricorso alla “formula Popławski” non ha dunque alcun impatto sul problema dell'effetto di esclusione» (p. 21). Considerazioni analoghe valgono per la più recente sentenza *Daimler AG*, cit., punto 83. L'analisi fin qui compiuta ha assunto come presupposto l'ipotesi che l'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118 sia privo di efficacia diretta. In realtà, la questione meriterebbe una più approfondita valutazione. Potrebbe infatti argomentarsi che la direttiva impone un precetto positivo, vale a dire l'indicazione di una finalità specifica, rispetto alla quale la discrezionalità di cui gode lo Stato rileva ai fini della declinazione

semplicemente l'applicazione di una norma nazionale, avvantaggiando sicuramente il consumatore, a favore del quale, sul piano sostanziale, viene pronunciata l'illegittimità del tributo riscosso. Ovviamente a diverse conclusioni si dovrebbe pervenire ove, per procedere alla disapplicazione, «si ritenesse necessario congiuntamente sia il contrasto di una norma nazionale con una norma del diritto dell'Unione, sia l'efficacia diretta di quest'ultima». È evidente infatti che nella specie tale disapplicazione non potrebbe operare come invece può accadere se, come qui ritenuto, «i due requisiti possono valere disgiuntamente», in quanto la «mancanza dell'efficacia diretta non sarebbe preclusiva della disapplicazione c.d. oppositiva»¹¹². La possibilità di applicazione disgiunta del principio del primato e del principio dell'effetto diretto trova peraltro conferma, sul piano normativo, seppure nell'ambito ristretto della materia fiscale, proprio nel citato art. 29, comma 2, della legge n. 428/1990 che, letto in senso positivo¹¹³, consente di applicare il diritto dell'Unione, in virtù del principio del primato, anche quando non abbia efficacia diretta, non facendo tale disposizione distinzione alcuna al riguardo, ma riferendosi, al fine del riconoscimento del diritto al rimborso, alla mera «incompatibilità» del tributo con la normativa comunitaria, qualunque sia la sua efficacia, diretta o meno. Tale conclusione

di tale specificità, che deve essere coerente con gli obiettivi fissati dalla normativa europea. Laddove invece la norma interna non stabilisca alcuna specificità di sorta, il precetto comunitario sarebbe di per sé sufficientemente preciso e incondizionato da operare direttamente per rimuovere, con efficacia diretta, la previsione interna confliggente. In tal senso si è peraltro espresso il Tribunale di Milano nella sentenza 4561/2023, cit., ritenendo che le disposizioni della direttiva 2008/118 «risultano sufficientemente precise e incondizionate, non risultando alcun margine di scelta per l'implementazione della direttiva da parte dello stato membro». Peraltro, anche se la direttiva concedesse agli Stati membri «un certo margine di discrezionalità nell'adozione delle modalità della sua attuazione, tale circostanza non» inciderebbe «sul carattere preciso e incondizionato delle sue disposizioni qualora tale margine di discrezionalità non escluda che sia possibile determinare alcuni diritti minimi e che sia, quindi, possibile determinare la tutela minima che deve in ogni caso essere applicata» (Corte di giustizia, sentenza *Comune di Ginosa*, cit., punto 65); per un commento sul punto, per tutti, D. DIVERIO, *Nulla di nuovo...sotto il sole? Qualche considerazione a prima lettura sulla sentenza della Corte di giustizia nella causa AGCM c. Comune di Ginosa*, in *BlogDUE*, 28 aprile 2023, reperibile [online](#), pp. 1-10, spec. p. 7. Sul piano pratico, l'attribuzione di un effetto diretto alla disposizione comunitaria in oggetto non muterebbe la validità delle osservazioni finora svolte, che verrebbero anzi confermate e rafforzate, quando si tratti della disapplicazione della norma interna nell'ambito di un rapporto verticale, in ragione non più del solo primato (si veda, ad esempio, in termini generali, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 6687/2023, cit.), ma anche della riconosciuta efficacia diretta della direttiva. Quanto invece agli effetti riflessi che si producono sul piano dei rapporti tra privati, essi dipendono comunque dalla applicazione vuoi del principio dell'interpretazione conforme, vuoi della teoria degli effetti riflessi, combinata col principio del primato del diritto dell'Unione.

¹¹² G. GRECO, *La Corte di giustizia ritorna sulle concessioni balneari precisandone le regole: problemi superati e problemi ancora aperti in sede di applicazione nazionale del diritto UE*, in *Federalismi.it*, 2023, n. 14, reperibile [online](#), pp. 126-143, spec. p. 141. Come precisato dall'autrice, secondo una impostazione desumibile dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (p. 139), vi sarebbero «due tipi di disapplicazione: la prima che si potrebbe definire “ostativa”, basata sull'effetto di “esclusione”, e la seconda di sostituzione vera e propria. La prima potrebbe essere fatta valere anche nel caso di disposizione (dell'Unione) priva di effetti diretti, mentre la seconda presuppone necessariamente la sussistenza di detti effetti diretti» (p. 140).

¹¹³ La norma interviene, quindi, in un ordine logico-giuridico, su due livelli: anzitutto, sul piano sistematico, come strumento di interpretazione conforme dell'ordinamento interno; e poi, ove essa non risultasse possibile, sul piano dei rapporti tra fonti, al fine di consentire la disapplicazione della disposizione interna confliggente.

sarebbe del resto coerente con l'affermazione contenuta nella sentenza *Thelen Technopark*, secondo cui il giudice nazionale, «sulla base del diritto interno», ovvero ove questo glielo consenta, può procedere comunque alla disapplicazione di una «qualsiasi disposizione di diritto nazionale contraria ad una disposizione del diritto dell'Unione», anche priva di efficacia diretta¹¹⁴.

Quanto al terzo (fornitore) cui è stato versato l'importo così non dovuto, la sua posizione, per l'operare della disapplicazione ostativa, si modifica come mero risultato di un effetto indiretto, analogo, ma non pari, a quello che può produrre l'interpretazione conforme anche nei rapporti tra privati. La teoria degli effetti riflessi e la dottrina dell'interpretazione conforme hanno, non a caso, in comune «l'intenzione», che è quella di «assicurare l'effetto utile del diritto comunitario»¹¹⁵. Quali siano poi i limiti del potere attribuito al giudice nazionale in sede di interpretazione conforme è questione complessa. Di certo, come già osservato, essi tendono sempre più a dilatarsi, ben al di là di quello che è il confine entro il quale si producono gli effetti riflessi, che non includono però una riscrittura da parte del giudice adito del contenuto del rapporto negoziale tra i privati, come può invece avvenire per un'interpretazione adeguatrice¹¹⁶.

6. Segue. La giurisprudenza della Corte di giustizia.

L'effetto diretto oggettivo-oppositivo della norma comunitaria, letta alla luce della sentenza interpretativa, consiste nell'esclusione di una norma nazionale che sia in violazione del diritto UE, senza che a ciò si accompagni l'attribuzione di una posizione giuridica individuale che derivi dalla norma europea e si sostituisca alle disposizioni di diritto interno prendendone il posto¹¹⁷. Il singolo fa valere una norma dell'Unione (così

¹¹⁴ Corte di giustizia, sentenza del 18 gennaio 2022, [causa C-261/20](#), *Thelen Technopark Berlin GmbH*, EU:C:2022:33, punto 33. In senso critico, L. CECCHETTI, *Verso i cinquant'anni*, cit., p. 804 ss., nonché E. CANNIZZARO, *Convulsive Direct Effect?*, in *European Papers*, 2022, reperibile [online](#), pp. 409-411.

¹¹⁵ Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer, conclusioni del 16 marzo 2006, [cause riunite C-392/04 e C-422/04](#), *Arcor*, EU:C:2006:181, punto 91.

¹¹⁶ Tracciare la linea di demarcazione tra interpretazione conforme, disapplicazione ed effetti riflessi nei rapporti orizzontali non sempre è agevole, tanto che a volte i vari rimedi al rilevato contrasto tra una disposizione interna ed una dell'Unione paiono confondersi. In merito, un tentativo di sistematizzazione, per lo meno per quanto riguarda la questione di legittimità costituzionale, è stato effettuato dalla nostra Corte costituzionale con la sentenza n. 263/2022, cit. Richiesta di stabilire le conseguenze, con riguardo ad una «controversia orizzontale», della presenza nell'ordinamento di una norma interna che contrasta con il contenuto di una direttiva, priva di efficacia diretta, come interpretata dalla Corte di giustizia nel caso *Lexitor* (sentenza dell'11 settembre 2019, [causa C-383/18](#), EU:C:2019:702), nella impossibilità di risolvere tale contrasto in via interpretativa (Considerato in diritto, punto 13), la Corte costituzionale ha ritenuto di dover dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 11-octies, comma 2, del [decreto legge 25 maggio 2021, n. 73](#), Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali, convertito con modificazioni nella [legge 23 luglio 2021, n. 106](#), per la parte in cui non permetteva una interpretazione del dettato normativo conforme alla stessa sentenza.

¹¹⁷ In tal senso già le puntuali osservazioni dell'Avvocato generale Saggio nelle conclusioni del 16 dicembre 1999, [cause riunite da C-240/98 a 244/98](#), *Océano*, EU:C:1999:620, dove, con riguardo all'effetto

come interpretata dalla Corte) non già per azionare un diritto ivi riconosciuto, bensì per richiedere ed ottenere un controllo di legittimità di una norma di diritto interno. Lo scopo è di beneficiare della modifica della situazione normativa conseguente alla produzione di effetti oppositivi determinata dall'applicazione del principio interpretativo dettato dalla Corte di giustizia, previo accertamento, in via incidentale, della illegittimità, con conseguente disapplicazione della disposizione interna. Quel che il consumatore invoca, in pratica, è l'obbligo contenuto nella norma europea (che determina l'illegittimità della norma interna); quel che vuole ottenere è la realizzazione di un vantaggio/interesse quale risultato della disapplicazione.

La sentenza interpretativa, in quanto produttiva di effetto diretto *erga omnes*, determina la disapplicazione delle norme di diritto interno, in ragione del principio del primato, e, grazie a detta disapplicazione, crea un vantaggio per il singolo.

La differenza con l'effetto orizzontale è evidente. Nel caso dell'addizionale provinciale all'accisa, l'effetto di esclusione (e non anche di sostituzione) per contrarietà alla direttiva non attribuisce un diritto «nuovo», desunto direttamente dalla direttiva stessa, che un individuo pretende (erroneamente) di far valere, in caso di efficacia diretta della norma di diritto derivato, nei riguardi non solo dello Stato, ma, per quel che qui interessa, anche e soprattutto nei riguardi di un terzo di pari livello. Il diritto comunitario viene invece richiamato solamente in quanto strumentale alla realizzazione di un proprio diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, vale a dire semplicemente al fine di rimuovere un elemento precettivo (l'imposizione fiscale) contrario al diritto dell'Unione, in un contesto, quello dei rapporti tra privati, che rimane sostanzialmente neutro, rispetto alla esclusione, se non per una diversa loro qualificazione sul piano giuridico. Conseguenza quest'ultima del diverso atteggiarsi della relazione stessa sul piano orizzontale per effetto del richiamo alle norme comunitarie quali parametro di compatibilità di una misura di diritto nazionale (l'addizionale provinciale) di per sé estranea all'assetto negoziale tra le parti e dunque all'equilibrio tra i diritti e gli obblighi delle stesse parti disegnato dal contratto tra loro concluso.

Le conclusioni così raggiunte trovano conferma nella ricostruzione della giurisprudenza comunitaria della Corte di Lussemburgo formatasi sul punto. La Corte di giustizia, pur affermando il divieto di effetti orizzontali, ha, infatti, in più occasioni

di esclusione (punto 38), viene ritenuto «del tutto coerente con i principi generali concernenti i rapporti tra ordinamento comunitario ed ordinamento nazionale, richiedere al giudice nazionale di “scartare” la regola procedurale interna per garantire la piena efficacia del diritto comunitario anche in circostanze in cui detto meccanismo si trovi ad operare al fine di escludere, in una controversia tra privati, l'applicazione di una disposizione del codice di rito contraria alle disposizioni di una direttiva non recepita» (punto 39). Il principio della «supremazia del diritto comunitario sul diritto interno come l'esigenza di garantire una uniforme applicazione delle norme comunitarie comportano, infatti, che le direttive non recepite (...) possano produrre l'effetto di *escludere l'applicazione della regola nazionale difforme*, anche qualora, per mancanza di precisione ovvero perché non direttamente efficaci nei rapporti “orizzontali”, non attribuiscono ai singoli diritti invocabili in giudizio» (punto 30).

riconosciuto che non può negarsi la possibilità che una direttiva possa produrre ripercussioni negative sulla posizione di altri soggetti privati. Vi possono perciò ben essere casi in cui all'effetto di esclusione, di disapplicazione cioè della norma interna senza che ad essa si accompagni la sua sostituzione col contenuto della previsione di diritto europeo, consegua il vantaggio di taluni soggetti verso altri. Il tutto non a causa dell'applicazione (orizzontale) della direttiva, ma per la «sparizione» di obblighi loro imposti dalla norma nazionale, la cui applicabilità è preclusa dalla direttiva stessa.

In tal senso si è espressa la Corte di giustizia, prima, in termini generali, nella sentenza *Fratelli Costanzo*¹¹⁸, cui ha fatto, poi, seguito, in tema di effetti riflessi, una giurisprudenza rilevante, anche se non sempre lineare, in cui è individuabile un filone, risalente e ormai consolidato¹¹⁹, relativo specificamente al caso di disapplicazione di norma interne contrastanti con le procedure di adozione di regole tecniche¹²⁰. Più di recente, in coerenza con i presupposti alla base dell'indirizzo principale, è stata presa in considerazione, come orientamento collaterale, anche l'incidenza della disapplicazione di una norma interna sulla relazione contrattuale tra i privati a seconda del possibile effetto solo ostativo o anche sostitutivo della direttiva.

Di estremo interesse per la corretta soluzione del caso dell'accisa provinciale, questo secondo indirizzo di fatto estende il principio posto alla base del primo a tutte le situazioni in cui la direttiva si limita ad imporre la disapplicazione della norma interna con essa contrastante e non comporta una modifica della relazione tra i privati, nel senso che non crea in capo a loro né diritti né obblighi. La relazione (nel caso, contrattuale) rimane soggetta esclusivamente alla disciplina domestica quale applicabile una volta espunta la norma incompatibile con il diritto comunitario e i rimedi sono quelli che l'ordinamento prevede. Come già nel caso degli obblighi meramente procedurali di cui alla giurisprudenza in tema di regole tecniche, la direttiva opera, dunque, solo in senso ostativo e non definisce in alcun modo il contenuto sostanziale della controversia tra privati che il giudice nazionale è chiamato a decidere, rimanendo gli obblighi contrattuali soggetti alle sole norme nazionali, con le conseguenze favorevoli e sfavorevoli per le parti che ne possono derivare, in via riflessa, a seguito della disapplicazione della disposizione (istitutiva del tributo viziato) per contrasto con la regolamentazione unionale. Ad essere

¹¹⁸ Sentenza del 22 giugno 1989, [causa 103/88](#), EU:C:1989:172, in materia di aggiudicazione di appalti pubblici. La Corte ha riconosciuto che l'impresa ricorrente potesse invocare e far valere l'illegittimità comunitaria del provvedimento con cui l'amministrazione comunale aveva escluso la propria offerta dalla gara d'appalto. L'annullamento della delibera, con conseguente applicazione di diverse procedure di aggiudicazione, avrebbe comportato come conseguenza la revoca dell'appalto assegnato all'impresa concorrente, su cui evidentemente la sentenza della Corte produceva un effetto gravemente negativo. Nella sentenza la questione della qualificazione delle conseguenze della disapplicazione della norma interna nei confronti della posizione giuridica dei terzi non viene però espressamente considerata.

¹¹⁹ Così Avvocato generale Szpunar, conclusioni del 22 ottobre 2015, [causa C-336/14](#), *Sabat Ince*, EU:C:2015:724, punto 59.

¹²⁰ Sulla nozione di «regola tecnica», per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 9 marzo 2023, [causa C-604/21](#), *Vapo Atlantic*, EU:C:2023:175, punto 40 ss.

modificato è semmai e solo il contesto ordinamentale nel cui ambito le parti esercitano la loro autonomia negoziale, ma ciò non è evidentemente riconducibile ad un effetto «diretto» della direttiva sul rapporto orizzontale tra le parti stesse.

Al primo filone è riconducibile il caso paradigmatico *CIA Security International*¹²¹, dove è stato chiarito che l'inapplicabilità di una regola tecnica non notificata conformemente alla Commissione può essere fatta valere in una controversia tra singoli¹²², vale a dire che «i singoli possono avvalersene dinanzi al giudice nazionale, cui compete la disapplicazione di una regola tecnica nazionale che non sia stata notificata conformemente alla direttiva»¹²³. Il significato di questa pronuncia viene meglio precisato dalla Corte nella sentenza del 26 settembre 2000, *Unilever*¹²⁴. In essa, infatti, viene statuito, riprendendo e chiarendo la precedente giurisprudenza, che in un processo tra privati in materia contrattuale, il giudice italiano era tenuto a disapplicare una norma interna adottata in violazione di una norma comunitaria, la quale si limitava a porre obblighi procedurali, ma non prevedeva una disciplina materiale applicabile alla fattispecie. Si trattava, quindi, anche in questo caso, di una violazione di una regola tecnica, che costituisce «un vizio procedurale sostanziale»¹²⁵. In tali circostanze, se è vero che una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti, è altrettanto vero che la direttiva in oggetto «non definisce in alcun modo il contenuto sostanziale della norma giuridica sulla base della quale il giudice nazionale deve risolvere la controversia dinanzi ad esso pendente. Essa non crea né diritti né obblighi per i singoli»¹²⁶. Nulla, cioè, di diverso da quanto accadrebbe come riflesso di una diversa interpretazione della norma nei riguardi dei terzi la cui posizione giuridica si declina così in maniera differente, senza che per questo si

¹²¹ Corte di giustizia, sentenza del 30 aprile 1996, [causa C-194/94](#), EU:C:1996:172. Al riguardo, per la stretta connessione che legherebbe tale giurisprudenza alla teoria dell'obbligo di interpretazione conforme, si veda P. PIVA, *Giudice nazionale e diritto dell'Unione Europea. I. Diretta efficacia e primato*, Napoli, 2008, p. 168 ss.

¹²² Sentenza *CIA Security International*, cit., punti 48 e 54.

¹²³ *Ivi*, punto 55.

¹²⁴ [Causa C-433/98](#), EU:C:2000:496.

¹²⁵ *Ivi*, punto 50.

¹²⁶ *Ivi*, punto 51. Considerazioni analoghe valgono con riguardo alla sentenza del 19 dicembre 2019, [causa C-390/18](#), *Airbnb Ireland*, EU:C:2019:1112, punto 97, dove, con riguardo ai servizi della società dell'informazione, si sottolinea che, «analogamente a quanto avviene di solito nel caso delle regole tecniche non notificate dallo Stato membro (...), l'inopponibilità di un provvedimento non notificato che limiti la libera prestazione dei servizi della società dell'informazione può essere invocata in occasione non solo di un procedimento penale (...), ma anche in una controversia tra privati». Con identica motivazione, si veda anche Corte di giustizia, sentenza del 22 ottobre 2020, [causa C-275/19](#), *Sportingbet*, EU:C:2020:856, punto 53. Per un commento della sentenza *Airbnb*, con riguardo in particolare agli effetti «indiretti» o «incidentali» della direttiva nei rapporti tra privati, si veda G. FEDELE, *Sugli effetti della violazione degli obblighi procedurali sostanziali: in margine alla sentenza AIRBNB*, in *European Papers*, 2020, pp. 433-446, spec. p. 443 ss., anche per i riferimenti in dottrina. Si veda anche Corte di giustizia, sentenze del 10 luglio 2014, [causa C-307/13](#), *Ivansson*, EU:C:2014:2058, punto 48; e del 4 febbraio 2016, [causa C-336/14](#), *Sabat Ince*, EU:C:2016:72, punto 67.

possa ritenere si sia instaurato un rapporto orizzontale fra i destinatari a vario titolo del nuovo indirizzo giurisprudenziale.

In altri termini¹²⁷, la Corte distingue l'ipotesi in cui l'effetto diretto della norma dell'Unione comporta la sua «sostituzione» al diritto statale contrastante, con nascita di diritti per i singoli esercitabili unicamente verso lo Stato, da quella, non dissimile dal caso oggetto di indagine nel presente lavoro, dove si ha solo un effetto di «eliminazione», non soggetto a limiti «orizzontali», pur potendo altri privati subire indirettamente dei pregiudizi¹²⁸.

Nel caso di norme che fissano obblighi procedurali sostanziali vi è dunque una sorta di riconoscimento di una forma particolare di efficacia, propria di tali norme, che non si risolve nella determinazione di posizioni giuridiche nei riguardi dei singoli. L'azione che questi ultimi promuovono non è fondata su una situazione giuridica di origine comunitaria, ma su di una situazione di origine interna sulla quale una norma nazionale incompatibile con il diritto comunitario va ad interferire. In tali circostanze, l'efficacia della disposizione comunitaria, diretta, a beneficio di determinati singoli, nei confronti delle autorità interne, importa la paralisi della disposizione domestica confliggente nonché l'obbligo delle stesse autorità di revocarne gli effetti, a scapito di altri privati che per ipotesi su quest'ultima avessero fondato la propria posizione di vantaggio.

Ricondurre l'effetto oppositivo e la disapplicazione che ne deriva agli effetti della sentenza resa in via pregiudiziale dalla Corte di giustizia consente di risolvere i problemi collegati a casi, tra cui, *in primis*, i citati *CIA Security International* e *Unilever*, nei quali la Corte riconosce il diritto dei singoli a invocare norme di direttive UE onde richiedere la «paralisi» di regole tecniche non notificate. Gli effetti prodotti dalla disapplicazione ricadono *de facto* in termini incidentali e indiretti sui privati che avevano beneficiato della colpevole omissione dello Stato membro interessato, mettendo così in discussione il divieto di effetto orizzontale delle direttive. In assenza della previsione di effetti diretti della direttiva, l'effetto oppositivo serve a tutelare l'interesse dell'individuo che può prendere forma solamente grazie alla paralisi della norma nazionale confliggente con la direttiva quale interpretata. La norma dell'Unione non attribuisce dunque diritti in capo al singolo, ma funge da parametro di legittimità¹²⁹.

¹²⁷ U. VILLANI, *Istituzioni di Diritto dell'Unione europea*, Bari, 2020, p. 323.

¹²⁸ Per la «possibile ingiustizia» che ne può derivare per il terzo cui viene opposta, nel corso di una causa, la disapplicazione della norma interna come conseguenza di un comportamento non suo ma dello Stato inadempiente, si veda Avvocato generale Jacobs, conclusioni del 27 gennaio 2000, [causa C-443/98, Unilever](#), EU:C:2000:57, punto 101. In merito, si veda S. AMADEO, *Norme giuridiche comunitarie*, cit., p. 210.

¹²⁹ Così, D. GALLO, *Effetto diretto*, cit., p. 29. In questa prospettiva si pone la sentenza della Corte di cassazione, sez. lavoro, [dell'8 marzo 2018, n. 5513](#), dove, con riguardo alla disapplicazione di una norma interna in un rapporto orizzontale, si ricorda come «ad es. in controversia tra un soggetto privato e l'ente Enasarco, sul rilievo che, pur essendo il rapporto tra agente e preponente innegabilmente di tipo "orizzontale", doveva tuttavia riconoscersi che la norma imperativa invocata per sostenere la nullità del contratto non è posta nell'interesse dei privati, ma nell'interesse della pubblica amministrazione,

Il principio così enunciato trova di fatto conferma anche nella citata sentenza *David Smith* che apparentemente si discosta dalla giurisprudenza precedente, che diviene oggetto di riesame critico, per giungere a conclusioni difformi. La Corte, infatti, riscontra che quelle sentenze «avevano ad oggetto una situazione particolare»¹³⁰, vale a dire quella dell'adozione di regole tecniche nazionali in violazione degli obblighi procedurali di notifica, nella quale la direttiva non creava né diritti né obblighi per i singoli e non definiva il contenuto sostanziale della norma giuridica sulla base della quale il giudice nazionale doveva risolvere la controversia. Differentemente, nel caso in esame, la direttiva «enuncia il contenuto sostanziale di una norma giuridica e, di conseguenza, rientra nel campo di applicazione della giurisprudenza relativa alla mancanza di invocabilità, tra singoli, di una direttiva non trasposta o trasposta non correttamente»¹³¹.

In definitiva, la pronuncia *David Smith* distingue gli effetti di una sentenza a seconda che siano di esclusione o anche di sostituzione, finendo per limitare grandemente gli effetti della disapplicazione per sostituzione (quando la direttiva interviene a determinare il nuovo contenuto della norma per la parte oggetto di disapplicazione) nelle controversie (orizzontali) tra privati, ma confermando indirettamente la giurisprudenza già ricordata nel caso che si tratti di disapplicazione per esclusione, ovvero quando l'effetto sia meramente ostativo, volto cioè a rimuovere dal quadro giuridico la norma illegittima, senza introdurre, sul piano sostanziale, nuovi contenuti precettivi, derivando i riflessi negativi per il terzo unicamente dagli strumenti processuali conosciuti dall'ordinamento nazionale.

Il principio così espresso è riaffermato nella sentenza *Wells*, anch'essa già richiamata dove la Corte, dopo aver ricordato che «il principio della certezza del diritto osta a che le direttive possano creare obblighi a carico dei singoli» e che nei confronti di questi ultimi «le disposizioni di una direttiva possono generare solo diritti»¹³², conclude che ciò non di meno «mere ripercussioni negative sui diritti di terzi, anche se certe, non giustificano che si rifiuti ad un singolo di far valere le disposizioni di una direttiva nei confronti dello Stato membro interessato»¹³³. Da cui si può desumere, *a contrario*, che, ove si sia agito nei confronti dello Stato ottenendo il soddisfacimento delle proprie ragioni

riguardando il rapporto tra lo Stato da un lato e gli agenti ed i preponenti dall'altro, è stata disapplicata, per contrasto con la direttiva 86/653/CEE, la normativa interna che subordinava la validità del contratto di agenzia all'iscrizione dell'agente di commercio in apposito albo» (punto 4.4). Il riferimento è alla sentenza della stessa Cassazione del 18 marzo 2002, n. 3914, dove è stata ritenuta disapplicabile, senza contravvenire al principio dell'efficacia esclusivamente verticale delle direttive comunitarie, la disposizione dell'art. 9 della [legge del 3 maggio 1985, n. 204](#), Disciplina dell'attività di agente e rappresentante di commercio, che prevedeva il divieto per i non iscritti all'apposito albo degli agenti di commercio di esercitare la relativa attività: nel senso che il principio giurisprudenziale così enunciato possa trovare applicazione anche nel caso dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, si veda Tribunale di Torre Annunziata, ordinanza del 5 novembre 2021, cit.

¹³⁰ Sentenza *Smith*, cit., punto 52.

¹³¹ *Ivi*, punto 54.

¹³² Sentenza *Wells*, cit., punto 56.

¹³³ *Ivi*, punto 57.

(effetto verticale), la circostanza che ne possano derivare conseguenze negative per il terzo, ovvero che si agisca nei suoi confronti per ottenere la restituzione di quanto indebitamente corrispostogli sulla base della norma dichiarata inapplicabile, costituisce un mero effetto riflesso (indiretto) della pronuncia di esclusione¹³⁴. Nel caso, la Corte ha qualificato gli effetti collaterali sfavorevoli, cioè l'arresto delle operazioni minerarie, ovvero la sospensione di un'autorizzazione già rilasciata e la revoca del consenso minerario, come semplici ripercussioni negative sui diritti dei proprietari delle cave e non come imposizione di obblighi sugli stessi¹³⁵.

Nella sentenza *Wells*, la Corte traccia una linea sottile¹³⁶ nel distinguere «un obbligo pubblico direttamente connesso all'attuazione di un altro obbligo che incombe ad un terzo, ai sensi della direttiva»¹³⁷ dalle mere ripercussioni negative sui diritti dei terzi. In sintesi, la sentenza *Wells* riguarda una relazione trilaterale, nel senso che essa si occupa dell'adempimento da parte di uno Stato membro di un obbligo derivante da una direttiva: il conseguente impatto su un individuo rappresenta soltanto un effetto collaterale di tale obbligo. Tali considerazioni sono alla base anche della sentenza *Arcor*¹³⁸, dove la Corte fa proprio il principio sancito nella sentenza *Wells*. Quanto ai fatti, *Deutsche Telekom*, parte terza rispetto alla controversia sottoposta al giudice di rinvio, poteva «solo subire le ripercussioni negative»¹³⁹ dalla soppressione del contributo aggiuntivo di cui si trattava nella causa principale che vedeva contrapposto lo Stato, nella veste di autorità di regolazione, alle imprese obbligate al pagamento di tale contributo, a vantaggio della stessa *Deutsche Telekom*. In caso, infatti, di soppressione del contributo, la *Deutsche Telekom* avrebbe dovuto aumentare le proprie tariffe, ma tale conseguenza «non può

¹³⁴ In tali circostanze, «l'effetto non è propriamente orizzontale dal momento che il fondamento dell'invocabilità da parte del singolo sta nella violazione di un obbligo commesso dallo Stato, non essendo, insomma, il comportamento del privato *per se* a giustificare questo tipo d'invocabilità»: D. GALLO, *Effetto diretto*, cit., p. 27. Considerazioni analoghe valgono, ad avviso di R. Mastroianni, nel caso degli effetti (riflessi) della [direttiva 2006/123/CE](#) del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno (direttiva «servizi») che non impone «né direttamente né indirettamente obblighi a carico dei singoli, ma disciplina in maniera puntuale e dettagliata gli obblighi imposti agli Stati Membri» (*Diritto dell'Unione europea. Parte Istituzionale*, cit., p. 113). Ove essa venga invocata per valutare la compatibilità comunitaria, ad esempio, delle proroghe *ex lege* delle concessioni balneari, è evidente che ne possono trarre vantaggio coloro che sono interessati ad accedere a tale attività, a svantaggio degli attuali concessionari, ma ciò non può essere qualificato come un effetto (negativo) orizzontale nei loro riguardi. Se è vero, infatti, «che la disapplicazione delle leggi di proroga provoca indiscutibilmente uno svantaggio a carico del titolare della concessione, è anche vero che questo risultato rientra tra le “mere ripercussioni negative sui diritti dei terzi” che la giurisprudenza della Corte accetta possano prodursi, in particolare, ma non soltanto, quando è un altro terzo ad invocare a proprio favore una disposizione contenuta in una direttiva» (*ibid.*). Diversamente, G. GRECO, *Nuove regole di applicazione del diritto UE in sede nazionale?*, in *Eurojus*, 2022, n. 1, reperibile [online](#), pp. 168-218, p. 180.

¹³⁵ A. IERMANO, *L'effetto diretto nelle situazioni triangolari e i relativi «limiti» nei rapporti orizzontali*, in *Freedom, Security and Justice*, 2018, n. 1, reperibile [online](#), pp. 27-48, spec. p. 42 ss.

¹³⁶ *Ivi*, p. 43.

¹³⁷ Sentenza *Wells*, cit., punto 56.

¹³⁸ Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 17 luglio 2008, [cause riunite da C-152/07 a C-154/07](#), *Arcor AG*, EU:C:2008:426, punto 36.

¹³⁹ *Ivi*, punto 38.

essere considerata come un obbligo che incombe ad un terzo in forza delle direttive fatte valere dinanzi al giudice del rinvio dai ricorrenti nella causa principale»¹⁴⁰.

Non si può peraltro ignorare il timore, manifestato dall'Avvocato generale Mazák, nella causa *Félix*¹⁴¹, che un simile approccio possa essere applicato quasi ad ogni rapporto giuridico orizzontale, «dal momento che, in fondo, anche i rapporti contrattuali di diritto privato sono sempre basati su (o devono rispettare la) normativa statale in materia di contratti»¹⁴², con la conseguenza che l'imposizione di un obbligo ad un individuo che alteri detto rapporto contrattuale potrebbe essere ritenuto una diretta conseguenza dell'utilizzo della direttiva.

Un esempio di questo tipo di ragionamento, che interviene a fissare i limiti del principio di cui alla sentenza *Wells*, si rintraccia nella citata sentenza *Thelen Technopark*¹⁴³, dove la Corte, dopo aver precisato che le sentenze pregiudiziali «hanno anzitutto lo scopo di definire i doveri degli Stati membri in caso di inosservanza dei loro obblighi e non di conferire diritti ai soggetti dell'ordinamento», ne trae la conclusione che «i giudici e le autorità amministrative nazionali competenti non sono tenuti, sulla base di tale sentenza, a disapplicare, nell'ambito di una controversia tra privati, una normativa nazionale contraria ad una disposizione di una direttiva»¹⁴⁴. Si trattava nella specie della determinazione delle tariffe minime per le prestazioni di architetti e ingegneri e la disapplicazione della norma nazionale avrebbe comportato una modifica dell'assetto negoziale tra le parti. La direttiva, cioè, avrebbe prodotto direttamente effetti (orizzontali) in un rapporto contrattuale tra privati caratterizzato «dal fatto che le parti stesse determinano il loro diritti e obblighi, bilanciando i loro interessi»¹⁴⁵. Il principio enunciato dalla Corte non attiene perciò propriamente al caso dell'addizionale provinciale.

Se si analizza la teoria del divieto degli effetti orizzontali e la sua ipotesi iniziale (divieto), l'impatto pregiudizievole sul terzo deriva, ovviamente, anche nel caso della addizionale provinciale all'accisa, dall'accertata contrarietà della norma interna alla direttiva, ma del tutto diverso è il secondo assioma della teoria stessa, ovvero che, a seguito della conseguente disapplicazione della norma istitutiva dell'imposta, la direttiva intervenga anche ad integrare sul piano sostanziale il contenuto del rapporto fra i privati.

¹⁴⁰ *Ibid.* Ai rapporti «verticali, orizzontali e triangolari» fa espresso riferimento l'Avvocato generale Ruiz-Arabo Colomer, nelle conclusioni presentate nella stessa causa già citata, dove viene sottolineato come nel caso in oggetto i rapporti di fatto e di diritto sottesi ai rinvii pregiudiziali riguardano soggetti privati che agiscono direttamente nei confronti dello Stato (punto 104), senza peraltro che la questione (determinazione del contributo aggiuntivo) sia oggetto dell'autonomia delle parti (punto 107), di modo che non vi sono «effetti orizzontali né danni reali» per *Deutsche Telekom*, la cui «posizione viene pregiudicata solo indirettamente» per il fatto di non percepire «contributi illegali» (punto 109).

¹⁴¹ Conclusioni del 15 febbraio 2007, [causa C-411/05](#), EU:C:2007:106.

¹⁴² *Ivi*, punto 122.

¹⁴³ In merito, si veda J. LINDEBOOM, *Thelen Technopark*, cit.

¹⁴⁴ Sentenza *Thelen Technopark*, cit., punto 40.

¹⁴⁵ Si veda Avvocato generale Szpunar, conclusioni del 15 luglio 2021, [causa C-261/20](#), *Thelen Technopark*, EU:C:2021:620, il quale non ritiene rilevante al riguardo che la direttiva operi come «scudo» o come «spada», determini cioè un effetto di esclusione o di sostituzione (punto 60).

Quest'ultimo effetto non si riscontra, infatti, nel rapporto tra consumatore e fornitore di energia, essendo la relativa modifica, vale a dire il diritto al rimborso dell'imposta, il risultato dell'operare del solo diritto interno, tanto da escludere per ciò stesso che lo svantaggio per il fornitore possa essere ricondotto ad un effetto orizzontale della direttiva. La giurisprudenza esaminata chiarisce, infatti, che vi è effetto orizzontale, sicuramente, quando ad essere alterato, in ragione della situazione di svantaggio che si determina a seguito della soppressione della norma interna, è il rapporto contrattuale esistente tra chi ne trae vantaggio e chi invece subisce gli effetti di tale soppressione: in altri termini, quando ad essere alterate nel loro equilibrio sinallagmatico siano le condizioni accettate tra le parti, in ragione della loro libertà negoziale. Nulla di ciò accade, invece, laddove il rapporto stesso rimanga in sé immodificato, ma si tratti semplicemente di «restituire» un importo non oggetto di negoziazione tra le parti, in quanto frutto di una imposizione normativa che è venuta meno. Il fornitore di energia, nell'esigere il pagamento di un importo corrispondente all'ammontare della addizionale, non ha né negoziato la relativa condizione né ne ha tratto reale beneficio economico.

Come ripetutamente affermato dalla Corte di cassazione, «quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù di un fenomeno meramente economico»¹⁴⁶, senza quindi che si modifichino i reciproci diritti ed obblighi, caratteristici dello specifico rapporto negoziale. La restituzione del relativo importo, quale effetto riflesso della illegittimità della norma impositiva a monte del rapporto fra il fornitore e l'amministrazione fiscale, non modifica a valle (la disciplina di) tale rapporto, nella relazione contrattuale con l'utente finale, né le condizioni tipiche del contratto di fornitura, il cui corrispettivo rimane invariato, né la situazione reddituale dello stesso fornitore, avendo quest'ultimo operato come soggetto passivo nei confronti dell'amministrazione finanziaria in una operazione di fatto neutra per via della conseguente traslazione sul consumatore stesso dell'onere impositivo. L'effetto per essere riflesso deve essere, dunque, anche automatico, nel senso che prescinde dalla espressione di una trattativa negoziale con manifestazione di volontà convergenti, ipotesi che si realizza quando, come nel caso in esame, l'imposta viene semplicemente traslata e l'importo è già determinato e non soggetto in alcun caso all'espressione di una volontà delle parti in quanto imposto.

Semmai, vi potrà essere un onere finanziario a carico del fornitore, tenuto al rimborso, ma questo attiene al rapporto di rivalsa con l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 14 del TUA, rispetto al quale nulla esclude che il fornitore possa far valere il proprio diritto al risarcimento del danno da esso subito per aver dovuto restituire un importo che non avrebbe dovuto riscuotere, quale conseguenza dell'inadempimento dello Stato alla direttiva. In definitiva, il consumatore si richiama alla norma comunitaria in maniera strumentale alla realizzazione dei propri interessi che trovano origine

¹⁴⁶ *Ex multis*, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 15506/2020, cit.

nell'ordinamento nazionale e tutela, indiretta, nei vincoli posti dal diritto comunitario all'azione del legislatore dello Stato membro. Il giudice interno, nella misura in cui accerti il superamento dei limiti così individuati, è tenuto a dare corso alla domanda del singolo. La norma comunitaria presenta perciò una concreta rilevanza per quest'ultimo, ma solo sul piano processuale, non diversamente da quanto avviene nel caso, pure di efficacia indiretta, dell'attività di interpretazione conforme (o adeguatrice), quando il privato chiede il rispetto della legalità comunitaria, senza che vengano in rilievo le conseguenze anche negative per il terzo.

Quanto finora osservato, escludendo qualsiasi valutazione da parte del giudice adito, una volta accertata l'illegittimità dell'imposta, in merito all'assetto residuale delle condizioni contrattuali tra le parti, che rimangono inalterate, giustificherebbe anche la possibilità per il consumatore non solo di agire nei confronti del fornitore per la ripetizione dell'indebito, ma anche di farlo utilizzando la procedura sommaria del ricorso per ingiunzione, e non cautelare o di merito, avvantaggiandosi dei tempi più rapidi del procedimento monitorio per ottenere un titolo esecutivo.

In conclusione, l'obbligo di restituzione in capo al fornitore costituisce, secondo una corretta interpretazione della giurisprudenza unionale, un mero riflesso della disapplicazione della disposizione interna, che lascia di per sé inalterato il legame contrattuale tra l'utente e il fornitore, senza che quest'ultimo subisca uno svantaggio sul piano delle prestazioni reciprocamente dovute.

La direttiva (per il tramite della pronuncia interpretativa, norma interposta) non attribuisce di per sé il diritto alla ripetizione che rimane effetto indiretto, trovando al riguardo attuazione il diritto interno che disciplina la fattispecie in via autonoma.

7. Le questioni pendenti innanzi la Corte costituzionale e la Corte di giustizia.

Il sistema volto ad assicurare il rimborso di quanto indebitamente versato in materia di addizionali all'accisa, così come costruito su un reticolo complesso di norme, presenta indubbiamente profili di incertezza che hanno indotto taluni giudici a interrogare la Corte costituzionale sulla sua compatibilità con la Costituzione e altri a rinviare alla Corte di giustizia taluni quesiti che attengono all'interpretazione della normativa comunitaria in relazione alla fattispecie in oggetto¹⁴⁷.

¹⁴⁷ La questione si è posta nell'ambito di giudizi sia civili sia tributari. Quanto ai primi, va ricordato che le relative eccezioni sono state generalmente respinte, per quanto attiene il profilo di incostituzionalità, sulla base dell'osservazione che la questione riguarderebbe semmai il rapporto tributario ed andrebbe fatta valere avanti alle Commissioni tributarie (per tutte, Corte d'appello di Torino, sentenza 1009/2022, cit.), mentre, in sede tributaria, per quanto concerne il possibile rinvio alla Corte di giustizia *ex art. 267 TFUE*, esso è stato ritenuto inutile per via della consolidata giurisprudenza in tema sia di interpretazione della direttiva sia di efficacia *erga omnes* della pronuncia interpretativa pregiudiziale della stessa Corte, sia, infine, di effettività dei rimedi. Sul concorso fra le giurisdizioni e la giurisprudenza costituzionale formatasi in merito, si veda, per tutti, anche per ulteriori indicazioni, M. LOSANA, *Granital confirmed? (note a*

Quanto al primo profilo, quello di incostituzionalità, viene principalmente rilevata la condizione secondo cui il fornitore che abbia esercitato la rivalsa può azionare il proprio diritto al rimborso solo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza che lo abbia condannato alla restituzione dell'imposta al cliente. Di qui, nel caso di specie, l'impossibilità per il fornitore di adempiere spontaneamente alla restituzione, con conseguente necessità di subire i processi civili intentati dai clienti, con tutti gli oneri economici connessi, per poter ottenere, a seguito della inevitabile soccombenza, il passaggio in giudicato della sentenza, presupposto per poter ottenere, a sua volta, il rimborso dell'accisa anticipata all'erario. Ne consegue la sospetta violazione degli artt. 41 e 3 Cost., per la palese irragionevolezza di un sistema che comporta un pregiudizio economico inaccettabile e una tutela inefficiente per le posizioni giuridiche di tutti i soggetti interessati.

In particolare, con ordinanza del 26 marzo 2021, il Collegio Arbitrale di Vicenza ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1, lett. c), e 2, del decreto legge n. 511/1988, per contrasto con l'art. 117, comma 1, della Costituzione e con l'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE¹⁴⁸. Successivamente, anche il Tribunale di Udine, con ordinanza del 30 dicembre 2021, ha rimesso la questione alla Corte costituzionale perché si pronunci sul contrasto fra il citato art. 6 e l'art. 117 Cost. sulla base di profili diversi da quelli sottolineati dal Collegio arbitrale, ma ad essi connessi. Il Tribunale muove, infatti, dalla premessa che il giudice ordinario non può disapplicare la norma interna per contrarietà alla direttiva in quanto quest'ultima può produrre solo effetti verticali e quello in discussione è invece un rapporto orizzontale, tra privati. Di qui la necessità di rimettere la questione alla Corte costituzionale perché si pronunci sulla incostituzionalità dell'art. 6 per contrarietà all'art. 117 Cost. ed espunga definitivamente la norma dall'ordinamento con effetti *erga omnes*.

marginale di Corte Cost., ordinanza n. 137 del 2022), in *Giurisprudenza costituzionale*, 2022, pp. 1482-1493. Il Tribunale di Milano si è ripetutamente espresso nel senso della irrilevanza ai fini della decisione della concomitante pendenza di due questioni di legittimità costituzionale e di un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, non ricorrendo i presupposti per la sospensione necessaria dei processi in corso: così, per tutte, sentenza 4561/2023, cit.

¹⁴⁸ Viene, in particolare, ricordato che il fornitore può trovarsi nella condizione di dover anticipare le somme percepite indebitamente per effetto di una sentenza di condanna provvisoriamente esecutiva, con la possibilità di recuperare le stesse solo dopo anni, e cioè col passaggio in giudicato della sentenza stessa, con tutti gli oneri finanziari che ciò comporta. Questa ed altre criticità si riverberano anche sotto il profilo della violazione dell'art. 117 Cost. e, in via mediata, degli artt. 16 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, venendo lesi la libertà d'impresa e il principio di proporzionalità per mancanza di bilanciamento, con sacrificio totale del diritto del contribuente a vantaggio di una mera utilità a favore dell'erario, che mantiene per un tempo irragionevole la disponibilità di importi incassati in forza di un tributo illegittimo. Sarebbe violato anche il principio del giusto processo (art. 11 Cost. e art. 6 CEDU), in quanto il fornitore è costretto a far fronte a plurime azioni legali, superflue perché tutte destinate a vederlo soccombente e un processo «non necessario» non può mai essere «equo». Per un commento, si veda S. SUPINO, *Le criticità dei rimborsi dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica: la parola passa alla Corte costituzionale*, in *Fiscalità dell'energia*, 27 dicembre 2021, reperibile [online](#), pp. 1-6.

Con la stessa ordinanza, il Giudice delle leggi è stato investito dal Tribunale di Udine anche del profilo circa l'efficacia orizzontale delle direttive comunitarie. Delle medesime censure è stata anche investita la Corte di giustizia, giusta ordinanza del Tribunale di Como del 28 aprile 2022¹⁴⁹, con la quale, in particolare, è stato disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di Lussemburgo anche della questione se il principio di effettività osti ad una normativa nazionale che non consente al consumatore finale di chiedere il rimborso dell'imposta indebita direttamente allo Stato, bensì gli riconosce soltanto la facoltà di esperire un'azione civilistica per la ripetizione nei confronti del soggetto passivo, unico legittimato ad ottenere il rimborso dall'amministrazione finanziaria.

8. Conclusioni: è giunto il momento di sciogliere il nodo?

La questione dei confini tra le diverse forme e declinazioni dell'effetto orizzontale non è mai stata «affrontata, in dettaglio, dalla Corte di giustizia»¹⁵⁰.

Cionondimeno, il rapporto di integrazione che esiste fra ordinamento comunitario ed ordinamenti nazionali consente di affermare che anche le disposizioni prive degli elementi costitutivi della efficacia diretta possono esplicare in quegli ordinamenti, sulla sola base del principio del primato, alcuni effetti, tra cui, da un lato, quando si tratti di un rapporto verticale, la disapplicazione della norma interna confliggente, e, dall'altro, nell'ambito di rapporti triangolari, a margine di tale disapplicazione, situazioni di vantaggio, e corrispettivamente di svantaggio per i privati parti del rapporto orizzontale. Trattasi, in questa seconda ipotesi, di effetti qualificabili come indiretti/riflessi sia sotto il

¹⁴⁹ Causa C-316/22, cit., pendente. Il giudice del rinvio muove dall'assunto che l'applicazione diretta della direttiva 2008/118 in procedimenti tra privati comporterebbe l'attribuzione alla stessa di effetto diretto orizzontale. Tuttavia, essendo la possibilità che il consumatore finale agisca per la ripetizione dell'indebito nei confronti del soggetto passivo d'imposta condizione per la legittimità della domanda di rimborso proposta da quest'ultimo nei riguardi dello Stato, il principio dell'efficacia solo verticale delle direttive non sarebbe d'ostacolo all'accertamento dell'indebito nel rapporto di rivalsa, in ragione del collegamento di tale rapporto con quello tributario, in cui il divieto posto dalla direttiva 2008/118 opererebbe direttamente. La disapplicazione della norma impositiva che disciplina l'importo della addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica nell'ambito del rapporto verticale farebbe venir meno, in ragione del principio di effettività dei rimedi, anche la causa del pagamento da parte del consumatore finale della parte di prezzo corrispondente a tale tributo nell'ambito del rapporto orizzontale, quale conseguenza dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione. In risposta alla richiesta di chiarimenti formulata dalla Corte di giustizia, il 23 maggio 2023, ex art. 101 del regolamento di procedura, in merito all'affermazione contenuta nell'ordinanza di rinvio secondo cui solo «laddove l'azione esperibile nei confronti del fornitore si riveli oltremodo gravosa» il consumatore «può, in via d'eccezione, chiedere il rimborso anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria», il Tribunale ha precisato che tale possibilità è riconosciuta solo a titolo interpretativo dalla giurisprudenza di legittimità, senza che l'ordinamento italiano contenga una specifica disposizione al riguardo. Ciò comporta, ad avviso del giudice del rinvio, che, stante il divieto di effetti orizzontali della direttiva, che riduce la tutela del consumatore al mero risarcimento del danno, il sistema vigente non rispetti il principio di effettività.

¹⁵⁰ D. GALLO, *Effetto diretto*, cit., p. 2, che richiama sul punto le proprie precedenti osservazioni in *L'efficacia diretta del diritto dell'Unione europea negli ordinamenti nazionali. Evoluzione di una dottrina controversa*, Milano, 2018, in specie p. 89 ss. e p. 163 ss.

profilo oggettivo, perché si producono per il tramite di norme appartenenti all'ordinamento interno, sia sotto il profilo soggettivo, in quanto rilevano per i privati attraverso la mediazione di atti o comportamenti della autorità giurisdizionale che ne concretizzano il disposto.

Il privato si richiama alla norma comunitaria in maniera strumentale alla realizzazione di propri interessi che trovano origine nell'ordinamento nazionale e tutela, indiretta, nei vincoli posti dal diritto comunitario all'azione del legislatore nazionale¹⁵¹. Il giudice interno, nella misura in cui accerti il superamento di tali vincoli, è tenuto a dar corso alla domanda del singolo, accertando in via incidentale, nell'ambito di una relazione verticale tra privato e Stato, la sussistenza del contrasto, per poi trarne le conseguenze, con riguardo al rapporto orizzontale oggetto del giudizio in via principale, previa disapplicazione della norma interna, vuoi in ragione di una sua interpretazione conforme, vuoi in virtù del solo primato del diritto UE. In questa seconda ipotesi, la norma comunitaria presenta una concreta rilevanza per il soggetto che la invoca contro l'autorità statale, ma sul piano processuale, non dissimilmente dall'efficacia indiretta di tipo interpretativo; essa legittima il privato a richiedere il rispetto della legalità comunitaria nei confronti dello Stato, per trarne vantaggio nel suo rapporto orizzontale con la controparte il cui affidamento viene così sacrificato. Altro è osservare che ogniquale volta la fonte comunitaria richiamata entra in collisione con una fonte interna, traspositiva dell'obbligo contenuto nella prima, non solo si genera l'antinomia fra le due fonti ma, tenendo anche conto della natura verticale od orizzontale del rapporto, si riapre il dilemma fra interpretazione conforme e disapplicazione. Dilemma che il diritto dell'Unione risolve assegnando priorità alla prima, mentre la seconda interviene in via sussidiaria, se ne ricorrono le condizioni.

Le considerazioni ora svolte trovano applicazione nel caso della addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica. Con riguardo alla disapplicazione della norma tributaria interna, il rapporto giuridico tra il fornitore e l'utente consumatore, espunto delle disposizioni incompatibili con il diritto dell'Unione, continua, infatti, a essere governato, da un lato, dalle previsioni negoziali originariamente convenute e rimaste immutate e, dall'altro, sul piano processuale, dall'insieme delle norme dell'ordinamento nazionale per quanto compatibili con l'ordinamento europeo. Il rapporto negoziale tra i soggetti privati coinvolti rimane, dunque, inalterato dopo la «sparizione» del tributo, come dimostra, sul piano pratico, la circostanza che l'adempimento dell'onere impositivo compare solo come obbligo per il consumatore nel documento fiscale e non nel contratto da loro concluso. In tale contesto, il consumatore, stante l'illegittimità, riconosciuta, dell'onere impositivo, può agire, avvalendosi dei consueti strumenti di garanzia processuale, per il riconoscimento del suo interesse/diritto al rimborso, vantato nei confronti dello Stato, ma esercitato mediante l'azione di ripetizione nei riguardi del

¹⁵¹ Così S. AMADEO, *Norme giuridiche comunitarie*, cit., p. 191.

fornitore, senza che venga in gioco la questione degli effetti orizzontali, troppo spesso evocata ma mai chiarita. L'azione così promossa non è, infatti, fondata su una situazione giuridica di origine comunitaria, bensì su di una situazione di origine interna sulla quale una norma nazionale incompatibile con il diritto comunitario va ad interferire.

Di fronte all'atteggiamento non di rado ambivalente dei giudici dell'Unione, tempo è giunto perché si completi il sistema dei diritti e delle garanzie del soggetto gravato economicamente dall'onere impositivo, nel caso di tributi illegittimamente riscossi. Tale tutela ha il proprio fondamento nel principio del primato, da solo, o in combinato disposto con l'effetto diretto, a seconda che ne consegua l'esclusione o anche la sostituzione della norma interna giudicata illegittima perché confliggente con una direttiva, in ragione, nel caso di specie, dell'interpretazione pregiudiziale della Corte di giustizia, con tutte le sue implicazioni sul piano dei rapporti tra privati. Probabilmente, alla luce della più recente giurisprudenza comunitaria, dopo le ripetute sollecitazioni degli avvocati generali¹⁵² e a seguito dell'ampio dibattito in corso, il momento è propizio perché la Corte di giustizia si pronunci «sui differenti volti» dell'effetto verticale e sui profili controversi che vi sono collegati¹⁵³, con riguardo, in particolare, ai c.d. effetti riflessi, per lo meno quando si tratti di tributi illegittimamente riscossi.

A ben vedere, i giudici di Lussemburgo paiono incerti nel prendere una posizione definitiva, nel timore che, allargando eccessivamente i confini degli effetti delle direttive, si finisca col minare una delle basi del principio di attribuzione. Il caso dell'addizionale provinciale, per i suoi profili peculiari, tuttavia, fornisce l'occasione per segnare quel confine, di certo sottile ma comunque ben tracciabile, tra le due figure degli effetti orizzontali e di quelli riflessi, tra loro ontologicamente distinti, troncando il nodo gordiano che (apparentemente) ancora le lega e le confonde.

In conclusione, la disapplicazione «per esclusione» dell'art. 6 del decreto legge n. 511/1988, per contrarietà all'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118, come interpretato dalla Corte di giustizia, avviene, vuoi in virtù dell'interpretazione conforme vuoi sulla base del solo principio del primato, essendo la disposizione priva di efficacia diretta, all'interno di un rapporto verticale tra il fornitore di energia e l'amministrazione finanziaria. Quando tale disapplicazione si verifica, in occasione di un giudizio incidentale, nell'ambito di una controversia orizzontale, cioè tra privati (il fornitore di energia e il consumatore), gli effetti negativi per il fornitore di energia sono solo riflessi (e non orizzontali), in quanto la direttiva non interviene, sul piano precettivo, a modificare direttamente la disciplina della relazione negoziale tra gli stessi soggetti privati, così come liberamente pattuita.

¹⁵² Al riguardo, si veda Avvocato generale Sharpston, conclusioni del 23 luglio 2017, [causa C-413/15, Farrell](#), EU:C:2017:492, punto 48 ss. e conclusioni Avvocato generale Szpunar, *Thelen Technopark*, cit., punto 61.

¹⁵³ Conclusioni Avvocato generale Szpunar, *Thelen Technopark*, cit., punto 61.

ABSTRACT: Sulla base di una giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica è stata ritenuta contraria alla disciplina di cui alla direttiva 2008/118/CE, così come interpretata dalla Corte di giustizia. Ciò ha comportato la disapplicazione di tale imposta per il periodo antecedente la sua abrogazione e quindi la richiesta dei consumatori al fornitore di energia di rimborso di quanto indebitamente versato a titolo di imposta. Si è però posta la questione se tale azione di ripetizione sia ammissibile stante il divieto di effetti orizzontali delle direttive. Nel caso di specie la giurisprudenza ha fatto ricorso, seppure in maniera non del tutto lineare, al principio dell'interpretazione conforme per giungere ad una soluzione favorevole al consumatore. La tesi dell'Autore è che, ove tale soluzione, che presenta delle criticità sul piano ermeneutico, si rivelasse non percorribile, allo stesso risultato si potrebbe pervenire sulla base della constatazione che quelli in discussione sono in realtà effetti riflessi sulla controversia (orizzontale) tra privati (consumatore/fornitore di energia) della disapplicazione della norma interna per contrasto con la direttiva. Effetti che si producono una volta accertata, in via incidentale, in un giudizio (verticale) che vede contrapposto il consumatore allo Stato, la contrarietà ad essa della norma interna, con conseguente disapplicazione della norma stessa sulla base del principio del primato. Gli effetti nei confronti dei terzi sono dunque analoghi a quelli che si producono nel caso di interpretazione conforme e non sono riconducibili alla nozione di effetti orizzontali della direttiva.

PAROLE CHIAVE: primato del diritto UE; efficacia diretta delle direttive; effetti riflessi e orizzontali; interpretazione conforme; addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica.

The seemingly inextricable intertwining of incidental and horizontal effects: the saga of the surcharge on excise duties for electricity

ABSTRACT: *On the basis of settled case law of the Court of Cassation, the provincial surcharge on the excise tax on electricity has been held to be contrary to the rules set out in the Directive 2008/118/EC, as interpreted by the Court of Justice. This leads to the non-application of that tax for the period prior to its repeal, and thus to consumers' request to the energy supplier for reimbursement of the amount unduly paid by way of tax. The question arises, however, as to whether such a recovery action is admissible due to the prohibition of horizontal effects of directives. The case law has resorted, albeit in a not entirely straightforward manner, to the principle of conforming interpretation in order to arrive at a solution favorable to the consumer. The Author's thesis is that, if this*

solution, which presents critical issues on a hermeneutical level, turns out not to be viable, the same result could be reached on the basis of the observation that those at issue are in fact the effects reflected on the (horizontal) dispute between private parties (consumer/energy supplier) of the non-application of the domestic rule for conflict with the directive. Once it has been ascertained, incidentally, in a (vertical) dispute between the consumer and the State, that the internal rule is contrary to the directive, the rule itself is consequently disapplied on the basis of the principle of primacy. The effects vis-à-vis third parties are therefore similar to those produced in the case of consistent interpretation and do not fall within the notion of horizontal effects of the directive.

KEYWORDS: primacy of EU law; direct effect of directives; incidental and horizontal effects; conforming interpretation; provincial surcharge on excise duties for electricity.