Papers di DIRITTO EUROPEO

www.papersdidirittoeuropeo.eu
ISSN 2038-0461

2025, n. 2

Papers di diritto europeo

www.papersdidirittoeuropeo.eu

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; Giudice del Tribunale dell'Unione europea); **Andrea Biondi** (Avvocato generale alla Corte di giustizia; 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).

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 f.r. di Diritto dell'Unione europea, Università "Magna Graecia" di Catanzaro); **Matteo Ortino** (Associato di Diritto dell'economia, Università di Verona); **Carmela Panella** (Ordinario f.r. di Diritto internazionale, Università di Messina); **Lorenzo Schiano di Pepe** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Alessandra Silveira** (Profesora Asociada e Diretora 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, 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 f.r. 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 Roma "Tor Vergata"); **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 (Associato 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** (Straordinario 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*).
Non sono sottoposti a referaggio esclusivamente i contributi di professori emeriti, di professori ordinari in quiescenza e di giudici di giurisdizioni superiori e internazionali.

Papers di diritto europeo
ISSN 2038-0461
Registrazione al Tribunale di Verona n. 1875 del 22 luglio 2010

Papers di diritto europeo
www.papersdidirittoeuropeo.eu

Fascicolo 2025, n. 2

INDICE

Laura Tomasi
Editoriale. Diritti fondamentali e ruolo delle Corti 1

Ruggiero Cafari Panico, Maria Caterina Baruffi
L'efficacia orizzontale delle direttive nella giurisprudenza europea e costituzionale in tema di addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica 9

Chiara Gambino
Diritto UE e sostenibilità delle catene globali del valore: tra extraterritorialità e Brussels Effect 41

Chiara Gozzuti
Competenza giurisdizionale nelle controversie a carattere transnazionale extra-UE: la Corte di giustizia dell'Unione europea si pronuncia sull'interpretazione del forum necessitatis *nel regolamento (CE) n. 4/2009* 63

L'efficacia orizzontale delle direttive nella giurisprudenza europea e costituzionale in tema di addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica

Ruggiero Cafari Panico[*] e Maria Caterina Baruffi[**]

SOMMARIO: 1. La saga giurisprudenziale dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica e la sua conclusione. – 2. Gli effetti diretti orizzontali delle direttive inattuate. – 3. Il divieto di effetti orizzontali e l'illegittimità dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica nel prisma della giurisprudenza tributaria. – 4. *Segue*: la giurisprudenza di merito. – 5. La recente giurisprudenza della Corte di giustizia e il *revirement* della Corte di Cassazione. – 6. La sentenza della Corte costituzionale n. 43/2025 e la successiva giurisprudenza di legittimità: i possibili scenari. – 7. L'autonomia degli Stati membri e gli effetti diretti orizzontali. – 8. Riflessioni conclusive.

1. La saga giurisprudenziale dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica e la sua conclusione.

La Corte costituzionale, con la sentenza del 15 aprile 2025[1], n. 43, facendo proprio il principio di effettività dei rimedi giurisdizionali, sancito dalla Corte di giustizia nel caso *Gabel Industria Tessile e Canavesi*[2], ha riconosciuto la possibilità per il cliente del servizio di fornitura di energia elettrica di esercitare un'azione diretta nei confronti dello Stato (Agenzia delle dogane e dei monopoli) anche nel caso di impossibilità giuridica di agire contro il fornitore per il rimborso della imposta illegittimamente riscossa dal fornitore stesso (nel nostro caso, l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica)[3]. La stessa Corte, reputando comunque ancora di rilevanza la questione di legittimità costituzionale dell'addizionale in oggetto, ha anche dichiarato l'illegittimità

[*] Professore ordinario f.r. di Diritto dell'Unione europea, Università degli Studi di Milano.
[**] Professore ordinario di Diritto internazionale, Università degli Studi di Bergamo.

[1] Corte costituzionale, sentenza del 15 aprile 2025, n. 43.

[2] Sentenza dell'11 aprile 2024, causa C-316/22, EU:C:2024:301.

[3] Corte costituzionale, sentenza 43/2025, cit., considerato in diritto, punto 8.2. Introdotta nell'art. 6 del d.l. 28 novembre 1988, n. 511 (Disposizioni urgenti in materia di finanza locale e regionale, convertito con modificazioni nella legge 27 gennaio 1989, n. 20) dall'art. 5 del d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26 (Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità), l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica ha cessato di essere riscossa, per le Regioni a statuto ordinario, a decorrere dal 1° gennaio 2012 per l'intervenuta abrogazione, con effetto da quella data, dello stesso art. 6 ad opera dell'art. 2, comma 6, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e, per le Regioni a statuto speciale, a partire dal 1° aprile 2012, in virtù del comma 10 dell'art. 4 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16. Quanto alle ragioni della abrogazione, vedi R. CAFARI PANICO, *L'intreccio apparentemente inestricabile degli effetti riflessi ed orizzontali: la saga dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica*, in questa *Rivista*, 2023, n. 2, pp. 41-93, p. 42 s., reperibile *online*.

della norma istitutiva di tale tributo, ritenuta in violazione dell'art. 1, par. 2 della direttiva 2008/118/CE[4].

Quanto al primo profilo, l'ipotesi presa in considerazione dalla Corte costituzionale è quella, già oggetto della pronuncia dei giudici europei, che discende dal particolare sistema di rimborso previsto dalla normativa, oggi peraltro ancora vigente, che, secondo l'applicazione che ne veniva data, faceva sì che non fosse di regola possibile per il consumatore agire direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria per ottenere il rimborso, se non in casi eccezionali, ma occorresse procedere nei confronti del fornitore di energia per la ripetizione di quanto indebitamente dallo stesso riscosso[5]. Fra i casi eccezionali figurava l'impossibilità di fatto per il fornitore di procedere al rimborso, per, ad esempio, sua ammissione ad una procedura concorsuale, ma non quella dell'impedimento di diritto, quale il c.d. divieto di effetti orizzontali, laddove si fosse fatta valere nei confronti del fornitore, quale titolo per la ripetizione di quanto indebitamente corrisposto, la contrarietà della norma istitutiva dell'imposta in oggetto alla direttiva 2008/118/CE. In quest'ultimo senso, infatti, si era ripetutamente espressa la giurisprudenza (tributaria) di legittimità, a partire dal 2019, sulla scia delle sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia relative alla contrarietà al diritto dell'Unione delle norme nazionali introduttive di tributi, quale appunto l'addizionale in esame, privi di una finalità specifica impositiva. Gli effetti della giurisprudenza della Suprema Corte in merito alla illegittimità dell'imposta in discorso finivano così per riverberarsi sul rapporto fra il fornitore di energia e il consumatore finale (e quindi a livello orizzontale), con tutte

[4] Direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, modificata dalla direttiva 2010/12/UE del Consiglio del 16 febbraio 2020.

[5] Ai sensi del comma 1 dell'art. 14 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, Testo unico delle disposizioni legislative contenenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo unico accise – 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 pagamento. Qualora poi, «al termine di un procedimento 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». L'art. 14 prevede, dunque, 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. 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» (per tutte, Corte di giustizia, sentenza del 13 ottobre 2022, causa C-397/21, *HUMDA*, EU:C:2022:790, punto 24), vale a dire oltremodo gravosa, con riferimento alla situazione in cui si trova il fornitore, 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» (così Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 4 giugno 2019, n. 15198; sentenza 23 ottobre 2019, n. 27099; ordinanza 19 novembre 2019, n. 29980; sentenza 17 gennaio 2020, n. 901; e sentenza 21 luglio 2020, n. 15506; per le sentenze della Corte di cassazione non liberamente accessibili *online* si rinvia alle banche dati, in particolare, a *One Legale*, *DeJure*).

le difficoltà derivanti dal ricordato divieto di effetti orizzontali della direttiva, o meglio delle sue disposizioni dotate di efficacia diretta.

Quanto al secondo profilo, la Corte costituzionale ha ritenuto che la possibilità riconosciuta dalla Corte di giustizia e dalla successiva giurisprudenza di legittimità di esercitare direttamente l'azione di ripetizione di indebito da parte del cliente nei confronti dello Stato non sarebbe stata sufficiente a consentire, nel giudizio *a quo*, allo stesso cliente di ottenere dal fornitore la restituzione di quanto indebitamente corrispostogli. Solo la dichiarazione di illegittimità costituzionale della stessa norma introduttiva della addizionale avrebbe, infatti, consentito la prosecuzione di quel giudizio con la condanna del fornitore alla ripetizione dell'indebito.

Va infatti ricordato che, dopo la sentenza della Corte di giustizia dell'11 aprile 2024, sul piano del diritto interno, erano rimasti problemi ancora irrisolti in merito alle possibili azioni esperibili dal consumatore per il rimborso dell'imposta indebitamente versata. Di conseguenza, per una risposta ai dubbi insorti al riguardo si sarebbe dovuto attendere la decisione della Suprema Corte, chiamata ancora una volta a pronunciarsi in merito alla possibile disapplicazione del diritto interno nell'ambito dei rapporti sostanziali e processuali tra privati per contrasto con la direttiva 2008/118/CE così come interpretata dalla Corte di giustizia[6], sempre che nel frattempo non fosse intervenuta la Corte costituzionale ad espungere definitivamente dall'ordinamento l'art. 6 del citato d.l. n. 511/1988, con effetti *erga omnes*[7]. Di fatto, quest'ultima eventualità non solo si è verificata, ma la contrarietà della imposta in questione alla normativa comunitaria è stata ora stabilita anche dalla Corte di giustizia con la decisione del 19 giugno 2025 nella causa *Hera Comm*[8].

Se dunque con la sentenza della Consulta e con quella successiva della Corte di giustizia è stata pronunciata la parola fine alla saga giurisprudenziale del rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica[9], la domanda da porsi è se e

[6] Vedi Corte di cassazione, sez. III civ., ordinanza interlocutoria del 12 novembre 2024, n. 32088, con la quale aveva rinviato alla pubblica udienza la questione se il diritto interno, inteso come comprensivo degli orientamenti giurisprudenziali formatisi in tema di restituzione da parte del fornitore di energia dell'imposta versata dal consumatore, dovesse essere interpretato, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia, nel senso di consentire l'applicazione della direttiva 2008/118/CE anche nei rapporti tra privati.

[7] 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, presentava indubbiamente profili di incertezza sul piano non solo del diritto UE, ma anche della sua legittimità costituzionale. In particolare, con ordinanza 26 marzo 2021, il Collegio arbitrale di Vicenza aveva rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1, lett. c), e 2, del d.l. n. 511/1988, per contrasto con l'art. 117, comma 1, Cost. e con l'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE. Successivamente, anche il Tribunale di Udine, con ordinanza 30 dicembre 2021, aveva anch'esso rimesso la questione al giudice delle leggi perché si pronunciasse 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. Su queste questioni, come inizialmente ricordato, si è pronunciata la Corte costituzionale con la sentenza 48/2025, cit., su cui vedi ampiamente anche *infra*, par. 6.

[8] Causa C-645/23, EU:C:2025:454.

[9] R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., per i necessari riferimenti alla giurisprudenza anche di merito.

quali conseguenze la giurisprudenza comunitaria e nazionale così formatasi è destinata a produrre nei riguardi dal tema più ampio dei possibili effetti diretti orizzontali delle direttive inattuate, che ha fatto da sfondo, a volte esplicitamente evocato, in altri casi sottinteso, alla summenzionata saga, ovvero a quel lungo e complesso processo decisionale giudiziario, caratterizzato da una serie di sentenze soprattutto di merito, divergenti e contraddittorie, che nel tempo avevano creato una profonda incertezza interpretativa.

2. Gli effetti diretti orizzontali delle direttive inattuate.

Come noto, se è vero che per giurisprudenza costante della Corte di giustizia le direttive inattuate non hanno efficacia diretta orizzontale, lo è altrettanto che tale principio è «oggetto di molte critiche da parte della dottrina»[10] e che soprattutto la stessa Corte di giustizia «è ben cosciente» delle difficoltà che la sua giurisprudenza in materia solleva. Per tale ragione la Corte ha tentato di mitigare le conseguenze negative che il "divieto" di effetti orizzontali[11] può produrre sui singoli[12], sia ampliando la categoria dei soggetti pubblici[13] nei cui confronti una direttiva non recepita (o meglio, le sue singole disposizioni dotate di efficacia diretta) può avere effetti diretti, sia pronunciandosi, comunque, anche in assenza di una apposita questione pregiudiziale sul punto, sulla direttiva e sulla sua idoneità *in abstracto* a produrre effetti diretti, «senza porsi il problema se tali effetti possano essere fatti valere nel contesto del giudizio a quo», sì da ridurre in concreto la rilevanza della distinzione «tra efficacia diretta verticale e orizzontale»[14]. Non mancano poi, vere e proprie eccezioni al principio giurisprudenziale che nega l'efficacia diretta orizzontale di una disposizione di una direttiva, avendo la Corte stessa «ammesso la produzione di effetti diretti da parte di norme di una direttiva inattuate in varie situazioni che sembrano avere ad oggetto rapporti verticali c.d. inversi o addirittura orizzontali»[15]. In particolare, effetti indiretti conseguono all'obbligo di interpretazione

[10] L. DANIELE, *Diritto dell'Unione europea. Sistema istituzionale, ordinamento, tutela giurisdizionale, competenze*, 9ª ed., Milano, 2024, p. 306.

[11] Inteso nel senso che «un singolo non può far valere una direttiva nei confronti di uno Stato membro qualora si tratti di un obbligo pubblico direttamente connesso all'attuazione di un altro obbligo pubblico che incombe ad un terzo ai sensi della direttiva»: Corte di giustizia, sentenza del 7 gennaio 2004, causa C-201/02, *Wells*, EU:C:2004:12, punto 57 e giurisprudenza ivi citata; nonché sentenze del 17 luglio 2008, cause riunite da C-152/07 a C-154/07, *Arcor AG*, EU:C:2008:426, punto 35; e 6 ottobre 2015, causa C-508/14, *T-Mobile*, punto 47. Sul corretto significato da attribuire al c.d. divieto di effetti orizzontali, alla luce della più recente giurisprudenza della stessa Corte di giustizia, vedi *infra*, par. 7.

[12] Così Avvocato generale Emiliou, conclusioni del 16 novembre 2023, causa C-316/22, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, EU:C:2023:885, punto 3.

[13] In merito a tale nozione e al suo progressivo ampliamento, per tutti, vedi F. LIGUORI, *La nozione di emanazione statale ai fini dell'invocabilità di una direttiva avente effetti diretti*, in *Quaderni AISDUE*, 2025, n. 1, pp. 77-103, reperibile *online*.

[14] L. DANIELE, *Diritto dell'Unione europea*, cit., p. 306.

[15] *Ivi*, p. 308.

conforme e sono correlati al diritto al risarcimento del danno[16], entrambi strumenti che sono stati diffusamente utilizzati dalla Corte per attenuare gli inconvenienti derivanti dalla mancanza di effetti diretti orizzontali. Soprattutto, però, delle possibili eccezioni che è possibile ipotizzare, quella che assume una maggiore rilevanza anche nel caso in esame delle accise riguarda, in particolare, le c.d. situazioni triangolari, cioè quei rapporti «in cui un privato invoca l'applicazione di una direttiva inattuata nei confronti di un organo pubblico, a titolo principale, ma anche nei confronti di altri soggetti privati, la cui posizione verrebbe compromessa dall'applicazione della direttiva (controinteressati)»[17]. Come chiarito nella sentenza *Arcor*[18], a conferma del principio già affermato nella sentenza *Wells*, dando così origine «alla teoria dei rapporti triangolari»[19], «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»[20]. La situazione ora descritta non è però l'unica ipotizzabile. Tali effetti «triangular and incidental» si distinguono[21], infatti, a seconda che «the dispute, at the domestic level, formally arises between an individual and the State or between private individuals»[22]. Questa seconda situazione, privato verso privato, è quella che ricorre, secondo la ricostruzione della giurisprudenza[23], nel caso «dell'adozione di regole tecniche nazionali in violazione degli obblighi procedurali di notifica»[24], quando cioè il mancato rispetto di tale obbligo di notifica «has the effect of rendering them inapplicable

[16] *Ivi*, rispettivamente, p. 316 ss. e p. 323.

[17] *Ivi*, p. 308.

[18] Sentenza *Arcor AG*, cit., punto 36.

[19] Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer, conclusioni del 1° aprile 2008, cause riunite da C-152/07 a C-154/07, *Arcor AG*, EU:C:2008:181, punto 101.

[20] Sentenza *Wells*, cit., punto 57 e giurisprudenza ivi citata.

[21] In tal senso, si veda la classificazione operata da D. GALLO, *Direct Effect in EU Law*, Oxford, 2025, p. 201 ss. Dello stesso Autore, per considerazioni analoghe sul tema, *Efficacia diretta del diritto dell'Unione europea negli ordinamenti nazionali. Evoluzione di una dottrina ancora controversa*, Milano, 2018, spec. p. 303 ss. Al riguardo vedi anche R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., p. 57 ss. In generale, sul tema degli effetti (anche orizzontali) delle direttive, vedi anche R. CAFARI PANICO, *Il sacrificio reciproco di sovranità e l'efficacia delle direttive: nuovi limiti?*, in J. KOSTIĆ, V. RANALDI, A. SINAGRA (a cura di), *Dalla sovranità nazionale alla sovranità negoziale. "Giorni del diritto Rolando Quadri"*, Belgrado, 2024, pp. 185-203, p. 191 ss.; e ID., *L'efficacia orizzontale delle direttive nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia*, in questa *Rivista*, 2024, n. 2, pp. 33-51, reperibile *online*.

[22] D. GALLO, *Direct Effect*, cit.

[23] Corte di giustizia, sentenze del 30 aprile 1996, causa C-194/94, *CIA Security International*, EU:C:1996:172; e del 26 settembre 2000, causa C-443/98, *Unilever*, EU:C:2000:496.

[24] Così Corte di giustizia, sentenza del 7 agosto 2018, causa C-122/17, *Smith*, EU:C:2018:631, punto 52. Con riferimento alla giurisprudenza *CIA* e *Unilever*, la Corte aggiunge che nelle situazioni ivi considerate «la Corte ha, in sostanza, statuito che tali regole tecniche nazionali erano inapplicabili in una controversia tra singoli in quanto l'inosservanza degli obblighi derivanti dalla direttiva 83/189 costituiva un "vizio procedurale sostanziale" che aveva viziato l'adozione di dette regole da parte dello Stato membro interessato e che detta direttiva, non creando né diritti né obblighi per i singoli, non definitiva il contenuto sostanziale della norma giuridica sulla base della quale il giudice nazionale doveva risolvere la controversia dinanzi ad esso pendente, di modo che la giurisprudenza relativa alla mancanza di invocabilità, tra singoli, di una direttiva non trasposta non era pertinente in siffatta situazione» (punto 53). Sulla giurisprudenza in merito della Corte di giustizia, vedi R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., p. 75 ss.

in a dispute between private»[25], previo accertamento in via incidentale di tale violazione del diritto dell'Unione.

Il quadro delineato fa subito comprendere come la distinzione tra effetti verticali (ammessi) ed effetti orizzontali (non ammessi) presenti una particolare complessità, specie se considerata nella prospettiva degli effetti indiretti, o, anche, riflessi[26], che si generano nei confronti di terzi nel caso di situazioni triangolari o quale risultato dell'interpretazione conforme, tanto da dover essere considerata una di quelle questioni ancora irrisolte e su cui la dottrina da tempo si interroga, senza trovare una risposta definitiva[27]. Il tutto poi assume una rilevanza particolare quando, come nel caso emblematico del rimborso della addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, la situazione triangolare appartiene alla seconda delle ipotesi su considerate, quella cioè in cui l'azione è tra due privati e la direttiva, nel senso di contrarietà della norma interna alle sue disposizioni dotate di efficacia diretta[28], viene fatta valere in via incidentale, con un mero effetto di esclusione della norma interna "viziata", senza che, secondo il principio enunciato nella citata giurisprudenza sulle regole tecniche, la direttiva stessa crei né diritti né obblighi per i singoli, non enunciando essa la nuova norma sostanziale sulla base della quale risolvere la controversia tra i privati. In altri termini, il ragionamento sviluppato dalla Corte in relazione alle regole tecniche può essere trasposto[29] in tutte le situazioni in cui l'ordinamento interno consenta che in via incidentale, in occasione di un giudizio tra singoli, venga accertata, in un rapporto di natura verticale, quale quello tributario, la violazione del diritto unionale, nella specie le disposizioni di una direttiva[30].

---

[25] D. GALLO, *Direct Effect*, cit., p. 210 s., anche per ulteriori riferimenti in giurisprudenza.

[26] In merito vedi R. CAFARI PANICO, *Per un'interpretazione conforme*, in *Rivista di diritto pubblico comparato ed europeo*, 1999, pp. 383-396, p. 384 s.

[27] R. CAFARI PANICO, *L'efficacia orizzontale*, cit., p. 33.

[28] Nel senso che le disposizioni della direttiva 2008/118/CE che vengono in rilevo quale parametro di legittimità del tributo in esame siano dotate di efficacia diretta, vedi conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., secondo cui «le disposizioni dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 sono sufficientemente chiare, precise e incondizionate da poter essere invocate ("verticalmente") da un singolo nei confronti delle autorità pubbliche, comprese autorità amministrative quali le agenzie delle entrate» (punto 58).

[29] In tal senso, in una causa di risarcimento del danno, a proposito di un provvedimento che limitava la libera circolazione dei servizi della società dell'informazione, per analogia col caso delle regole tecniche non notificate, Corte di giustizia, sentenza del 19 dicembre 2019, causa C-390/18, *Airnb Ireland*, EU:C:2019:1112, punto 97: «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 (…)». Ne consegue che «in un procedimento come quello principale in cui, in una causa pendente dinanzi a un giudice penale, un privato chiede a un altro di essere risarcito per un danno che trae origine dalla violazione imputata, l'inosservanza, da parte dello Stato membro, dell'obbligo ad esso incombente di notifica di detta infrazione ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 4, lettera b), secondo trattino, della direttiva 2003/31 rende il provvedimento nazionale, che prevede detta infrazione, inopponibile al privato imputato e consente a quest'ultimo di avvalersi di tale inosservanza nell'ambito non solo del procedimento penale promosso a suo carico, ma anche della domanda di risarcimento formulata dal privato che si è costituito parte civile» (punto 98).

[30] Nel senso dell'ammissibilità nel nostro ordinamento della cosiddetta "disapplicazione virtuale", in ipotesi di controversie tra privati relative a ripetizione di somme pretese a titolo di rivalsa di imposte,

3. Il divieto di effetti orizzontali e l'illegittimità dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica nel prisma della giurisprudenza tributaria.

Le esitazioni mostrate dai giudici del Kirchberg nel maneggiare il tema degli effetti orizzontali si ripercuotono sulle analoghe, se non maggiori, difficoltà affrontate dai giudici italiani, sia di legittimità sia di merito, nell'applicare alle varie fattispecie concrete i principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria. Se la negazione degli effetti diretti orizzontali genera incertezze e pregiudica soprattutto «una tutela giurisdizionale certa e immediata»[31], è altrettanto vero che la loro ammissibilità in determinate situazioni, come quelle triangolari, può lenire la discriminazione che si viene a creare in virtù della distinzione tra effetti (diretti) verticali e orizzontali.

Di tali incertezze e difficoltà nel mitigare le conseguenze del "divieto" di effetti orizzontali è stata un esempio proprio la saga del rimborso della addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del citato d.l. n. 511/1988.

La vicenda aveva preso avvio da due sentenze pregiudiziali interpretative della Corte di giustizia relative, rispettivamente, ad un tributo estone e ad un tributo francese[32], che, alcuni anni dopo l'abrogazione, nel 2012, del predetto art. 6, avevano fatto emergere, seppur indirettamente, la possibile non conformità della disciplina italiana alla direttiva 2008/118/CE[33] anche per il periodo precedente a detta abrogazione.

A venire in discussione sono stati dunque i possibili effetti nel rapporto (orizzontale) *inter privatos* (consumatore e fornitore di energia) della contrarietà di detta normativa interna alla disciplina dettata dalla direttiva del 2008 sul regime delle accise. A far diventare peculiare la fattispecie è l'intrecciarsi dei profili civili e tributari come conseguenza del particolare sistema di rimborso previsto dalla normativa, che fa sì che non sia di regola possibile per il consumatore agire direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria per ottenere il rimborso, se non in casi eccezionali, ma occorra procedere nei confronti del fornitore di energia per la ripetizione di quanto indebitamente dallo stesso riscosso[34]. Col che gli effetti della sentenza pregiudiziale

---

vedi, con riguardo in particolare all'IVA, Corte di cassazione, sez. un., sentenza 26 settembre 2009, n. 15032, secondo cui il giudice ordinario ha il potere «di sindacare in via incidentale la legittimità dell'atto impositivo e di disapplicarlo». Nello stesso senso, per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 23 novembre 2020, n. 25519.

[31] A. IERMANO, *L'effetto diretto nelle situazioni triangolari e i relativi «limiti» nei rapporti orizzontali*, in *Freedom, Security and Justice*, 2018, n. 1, pp. 27-48, spec. p. 47, reperibile *online*.

[32] Corte di giustizia, sentenze del 5 marzo 2015, causa C-553/13, *Statoil*, EU:C:2015:149; e 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, punto 33 ss., in materia di imposta regionale sulle vendite di benzina per autotrazione, ritenuta anch'essa priva di una finalità specifica.

[33] Direttiva 2008/118/CE, cit., recepita con d.lgs. 29 marzo 2010, n. 48. La direttiva, in vigore dal 15 gennaio 2009, fissava nel 1° gennaio 2010 il termine per gli Stati membri entro cui recepire e conformarsi alla nuova disciplina.

[34] Vedi *supra*, nota 5.

relativa alla contrarietà al diritto dell'Unione della norma impositiva finiscono per riverberarsi sul rapporto fra il fornitore di energia e il consumatore finale (e quindi a livello orizzontale).

A seguito delle pronunce della Corte di giustizia, la Corte di cassazione, sezione tributaria, ha dunque ritenuto, nel 2019, avviando un orientamento giurisprudenziale presto consolidatosi[35], che anche l'addizionale italiana fosse, fin dalla sua introduzione[36], contraria al diritto dell'Unione perché priva di finalità specifica. Ne conseguivano, da un lato, la disapplicazione, sulla base dell'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia, della norma impositiva e, dall'altro, il connesso riconoscimento del diritto del consumatore finale alla ripetizione di quanto indebitamente corrisposto al fornitore di energia anche per il periodo antecedente l'intervenuta abrogazione.

Alle pronunce della Corte di giustizia veniva così riconosciuto il valore di efficacia *lato 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»[37]. Ne deriva, con specifico riferimento all'art. 6, comma 2, del d.l. 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 diposizioni di tale ordinamento che, sia pure all'esito di una corretta interpretazione, risultino in contrasto o incompatibili con essa»[38]. La conclusione è che «[l]e imposte addizionali (…) non sono, dunque, dovute»[39].

[35] Sul punto cfr., *ex pluribus*, Corte di cassazione, sez. trib., sentenze n. 15198/2019, cit.; n. 27099/2019, cit.; 5 giugno 2020, n. 10691; 28 luglio 2020, n. 16142; 15 ottobre 2020, n. 22343; e ordinanza del 13 luglio 2023, n. 20029. Per ampi riferimenti alla giurisprudenza di legittimità e di merito formatasi al riguardo, R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit.

[36] Nel senso 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 sulla base del principio del primato, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 6 marzo 2023, n. 6687**,** punto 7.3.

[37] Si veda Corte di cassazione, sez. trib., sentenza dell'11 dicembre 2012, n. 22577; nello stesso senso, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 3 marzo 2017, n. 5381, e sez. lav., sentenza del 17 maggio 2019, n. 13425.

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

[39] Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 10691/2020, cit.

Una volta accertata l'illegittimità della imposta in oggetto, si poneva la questione del diritto del consumatore finale al rimborso di quanto versato, come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia nella sentenza *Messer France*[40].

A rendere non agevole la risposta era proprio la accennata particolarità del sistema vigente nell'ordinamento italiano[41]. Ad avviso della Suprema Corte, ai fini della definizione dell'*iter* procedurale da seguire occorre distinguere, sul piano giuridico, due momenti: 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 elettrica[42]; 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 versata[43]. Di qui, due altrettanto distinti profili processuali[44], 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.

4. *Segue*: la giurisprudenza di merito.

Alle pronunce della Corte di cassazione è seguito un intenso contenzioso in sede civile, fondato sulla richiesta di ripetizione dell'indebito da parte dei consumatori finali nei confronti dei fornitori di energia elettrica.

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 fornitore), si è posto il problema della ammissibilità di tale azione alla luce del divieto di effetti orizzontali delle direttive, 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 del Kirchberg, le corti di merito si erano pronunciate prevalentemente in senso favorevole ai consumatori finali, pur non mancando, come nel caso del Tribunale di Milano, anche all'interno dello stesso organo giudicante, in diversa composizione, orientamenti di segno opposto[45].

---

[40] Sentenza *Messer France*, cit., punto 56 ss.

[41] Così, per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 10691/2020, cit.

[42] Così art. 53, comma 1, lett. a) del TUA.

[43] 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.

[44] Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 27099/2019, cit.

[45] In merito, vedi ampiamente, per gli opportuni riferimenti, R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., p. 48 ss.

Secondo la prevalente giurisprudenza, il diritto all'azione di ripetizione insisteva su una controversia che, in quanto volta ad accertare, seppure in via incidentale, l'illegittimità dell'onere impositivo nei confronti della Amministrazione finanziaria, era 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 l'intervenuta espressa abrogazione. Il giudice adito procede così 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»[46]. Il tutto ai limitati fini della decisione sulla lite tra privati.

Lo svantaggio che deriva al fornitore dall'esito del giudizio incidentale e dalla conseguente disapplicazione della norma interna può così essere qualificato, alla luce della citata giurisprudenza *Wells* ed *Arcor*, come un mero un «effetto collaterale» di un rapporto tra fornitore e Stato.

In questo contesto, la criticità rispetto al paradigma dell'effetto verticale è rappresentata dalla circostanza che tale accertamento avviene in via incidentale nell'ambito del giudizio principale instaurato da un privato per far valere nei confronti di un altro privato un diritto che trae origine proprio dalla contrarietà della disciplina interna a quella di fonte europea, di per sé non applicabile direttamente a tale rapporto orizzontale[47].

In sintesi, nelle motivazioni della giurisprudenza maggioritaria, anche d'appello[48], la teoria delle situazioni triangolari si intreccia con l'attività di interpretazione, rafforzandosi, sul piano della ammissibilità dell'azione di ripetizione, col richiamo del principio di effettività, tanto da giustificare le ripercussioni "negative" sul fornitore di energia. Una costante della giurisprudenza esaminata è, infatti, il riferimento, in termini peraltro generici, al principio di effettività, in base al quale 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

[46] Corte di cassazione, sez. un., ordinanza 28 gennaio 2011, n. 2064, in motivazione.

[47] Nel senso che le situazioni triangolari nelle quali sono stati individuati effetti indiretti delle direttive sono unicamente quelle in cui «un privato invoca (direttamente) contro l'autorità pubblica un'incompatibilità della normativa interna a stregua della direttiva, la quale per conseguenza è tenuta a revocare il provvedimento adottato in esecuzione della prima sul quale erano fondate le situazioni giuridiche favorevoli di un privato, controinteressato rispetto alla controversia principale», diversamente operando «in tutto il suo vigore» il divieto di effetti orizzontali, S. AMADEO, *L'efficacia «obiettiva» delle direttive comunitarie ed i suoi riflessi nei confronti dei privati. Riflessioni a margine delle sentenze sui casi* Linster *e* Unilever, in *Il Diritto dell'Unione europea,* 2001, pp. 95-118, a p. 115.

[48] Per i necessari riferimenti, R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., p. 49 in nota 31.

non potesse essere posto a carico del fornitore con l'azione di ripetizione, finirebbe per essere indebitamente trasferito al consumatore.

Il richiamo al principio di effettività dei rimedi giurisdizionali risulta così, nelle argomentazioni dei giudici di merito, come una sorta di strumento residuale[49], per sfuggire alla "trappola" del divieto di effetti orizzontali e rendere comunque possibile l'azione di ripetizione come conseguenza della disapplicazione della norma nazionale in ragione anche del principio di leale collaborazione, di cui all'art. 4, par. 3 TUE.

5. La recente giurisprudenza della Corte di giustizia e il *revirement* della Corte di cassazione.

Se quello descritto era lo stato della giurisprudenza all'inizio del 2024, a segnare una svolta nell'orientamento giurisprudenziale in quel momento dominante è la citata sentenza della Corte di giustizia dell'11 aprile 2024, nel caso *Gabel Industria Tessile e Canavesi*. Con tale decisione la Corte, chiamata per la prima volta ad esprimersi sul sistema italiano, riscrive di fatto la nozione di impossibilità o eccessiva difficoltà dell'azione e conclude giudicando contraria al principio di effettività dei rimedi giurisdizionali la normativa (italiana) che impedisce di agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per il rimborso in questione.

In merito va osservato che la stessa Corte di giustizia[50], 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, si era espressa in termini che lasciavano aperta la possibilità di una diversa conclusione per quanto riguardava il sistema italiano. Ad avviso, infatti, della Corte 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»[51]. Ove poi il «rimborso da parte del soggetto passivo risultasse impossibile o eccessivamente difficile», il principio di effettività impone che il soggetto su cui è gravato 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»[52].

---

[49] Sull'uso del principio di effettività, inteso quale effetto utile, come strumento interpretativo, pur con limiti intrinseci, vedi conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., punto 49. Sul tema, per tutti, I. INGRAVALLO, *L'effetto utile nell'interpretazione del diritto dell'Unione europea*, Bari, 2017.

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

[51] *Ivi*, punto 28.

[52] *Ivi*, punto 29.

Sulla base di questa pronuncia, la Corte di cassazione, nel corso degli ultimi anni, ha ripetutamente affermato che il sistema vigente garantisce la tutela effettiva del consumatore[53] che avrebbe sempre il diritto al risarcimento del danno eventualmente subito, ma, al contempo, ha escluso la possibilità di agire direttamente nei confronti dell'erario per la ripetizione dell'indebito, se non in ipotesi eccezionali, fra le quali non è però contemplata l'ipotesi che ad impedire tale azione sia il divieto di effetti orizzontali[54].

Tale giurisprudenza veniva così rimessa completamente in discussione.

Nella sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi* la Corte, accogliendo il suggerimento dell'Avvocato generale[55], ha statuito che l'impossibilità di invocare la contrarietà della norma interna ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non trasposta, o non correttamente trasposta, in un rapporto *inter privatos* è di per sé ragione sufficiente per stabilire la contrarietà dell'intero sistema processuale in tema di rimborso al principio di effettività[56], in modo da consentire la disapplicazione della relativa normativa e, di conseguenza, rendere ammissibile l'azione diretta del consumatore nei confronti della Amministrazione finanziaria per il rimborso di quanto indebitamente riscosso.

Il risultato non è stato però quello che ci si poteva forse attendere in quanto la successiva giurisprudenza[57] si è divisa tra pronunce in cui è stata riaffermata

[53] Per tutte, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 15506/2020, cit., punto 5.4.2 ss.

[54] Per tale orientamento, vedi decreto del 10 maggio 2023, n. 7959, della Prima Presidente della Corte di cassazione, che, rispondendo, al quesito posto con rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 363-*bis* cod. proc. civ., dal Tribunale di Verona, aveva ritenuto, sulla base di un indirizzo interpretativo ritenuto consolidato, che la tutela del consumatore fosse garantita, in base al sistema vigente, dalla possibilità di esercitare sia l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito sia, per quanto riguarda l'efficacia solo verticale della direttiva, l'azione nei confronti dello Stato per ottenere il risarcimento del danno.

[55] Conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., punto 64 ss.

[56] Sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., in motivazione.

[57] Le prime decisioni di merito successive alla pronuncia dei giudici di Lussemburgo si limitano, in genere, a dare atto della posizione assunta dalla Corte di giustizia, ritenuta non rilevante ai fini della decisione del caso di specie, e richiamano, seguendo l'indirizzo precedente, l'effetto generale delle sentenze interpretative della Corte stessa, alle quali viene così attribuita un'efficacia «anche orizzontale» (Corte d'Appello di Milano, sentenza del 16 aprile 2024, r.g. 1073/2023; e Tribunale di Bologna, 26 aprile 2024, r.g. 15427/2023), la natura verticale del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il fornitore, oggetto di cognizione in via incidentale in occasione dell'azione di ripetizione nel cui ambito si opera la disapplicazione con conseguenze sulla relazione tra i privati (in tal senso, Corte d'Appello di Milano, sentenze del 16 maggio 2024, r.g. 2314/2023; 28 maggio 2024, r.g. 1546/2024; 5 giugno 2024, r.g. 1628/2024; nonché Tribunale di Verona, ordinanza del 30 aprile 2024, r.g. 2006/2024; e Tribunale di Roma, ordinanza del 10 giugno 2024, r.g. 7024/2024), o, ancora, il principio di effettività e l'interpretazione conforme, giustapponendo semplicemente le varie giustificazioni (così ad esempio, Corte d'Appello di Roma, sentenza del 3 maggio 2024, r.g. 3101/2024). Il riferimento alla efficacia *erga omnes* delle decisioni interpretative della Corte di giustizia non tiene peraltro conto del fatto che la disposizione comunitaria con cui la norma interna è in contrasto deve già possedere la caratteristica dell'efficacia diretta, non potendo tale connotazione esserle attribuita dalla sola interpretazione della Corte di giustizia. Nel senso invece che non possa procedersi alla disapplicazione della norma interna, vedi Tribunale di Milano, sentenza del 31 maggio 2024, r.g. 5603/2024. Sotto un diverso profilo, vedi anche Tribunale di Verona, ordinanza del 16 aprile 2024, r.g. 7876/2020, che ha ritenuto che quello che si instaura tra il consumatore e il fornitore di energia sia un rapporto «para-verticale», in ragione della riconducibilità del secondo alla nozione

l'impossibilità, se non in circostanze eccezionali, per il consumatore finale di chiedere direttamente all'amministrazione finanziaria il rimborso delle accise indebitamente riscosse[58] ed altre, invece, che si sono adeguate al principio sancito dalla Corte di giustizia.

A trarre, ad esempio, le dovute conseguenze dalla conclamata contrarietà del meccanismo processuale italiano di rimborso al principio di effettività relativamente ai giudizi tributari in corso, ora da ritenersi legittimamente avviati, è stata, con un autentico *revirement*, la Corte di cassazione, sezione tributaria, con la sentenza del 29 luglio 2024, n. 21154. Facendo espresso riferimento al principio enunciato nella sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, che «impone una rilettura»[59] della propria precedente giurisprudenza, la Suprema Corte ha prima affermato, richiamando il principio di effettività, la legittimazione straordinaria del consumatore finale nei confronti dell'erario a esperire l'azione di indebito oggettivo[60], ove l'azione nei riguardi del fornitore risulti eccessivamente difficoltosa; poi, ha ulteriormente argomentato che l'impossibilità per il consumatore finale di invocare nei confronti del fornitore di energia l'efficacia orizzontale della direttiva tardivamente attuata dallo Stato italiano fa sì che in questo caso, in applicazione del principio di effettività, non sia neppure necessario accertare l'eccessiva difficoltà dell'azione nei riguardi del fornitore stesso in quanto tale azione è «*ipso iure* preclusa»[61].

La questione da porsi era dunque in quel momento se l'azione diretta nei confronti dell'Agenzia delle dogane non finisse per escludere, allo stato, quella verso il fornitore, per la quale rimarrebbe peraltro ancora irrisolta la questione del fondamento degli effetti indiretti (orizzontali) della direttiva che rappresentano il presupposto della azione stessa.

---

comunitaria di «emanazione dello Stato» (così anche, dello stesso Tribunale, sentenza del 5 ottobre 2024). Diversamente, Corte d'Appello di Venezia, sentenza del 1° ottobre 2024, r.g. 470/2024. Per quanto riguarda i riferimenti giurisprudenziali di merito, in materia sia civile sia tributaria, citati nel contributo, si rinvia alle banche dati, in particolare, a *One Legale*, *DeJure*. Infine, sempre nel senso che, con riguardo alla disciplina italiana in esame, il fornitore di energia non possa essere considerato ente di diritto pubblico e che la giurisprudenza *Foster* (Corte giust., sentenza del 12 luglio 1990, causa C-188/89, *Foster e a*, EU:C:1990:313) vada comunque interpretata in senso restrittivo, vedi conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., punto 36 ss. e, in particolare, punto 47. Da ultimo, in generale, Corte giust., sentenza del 14 novembre 2024, causa C-230/23, *Reprobel*, EU:C:2024:463, punto 25 ss.

[58] Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 28 gennaio 2025, n. 20230.

[59] Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 29 luglio 2024, n. 21154, punto 15. Vedi anche Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 1° settembre 2024, n. 21749, punto 5.6; e ordinanza dell'11 settembre 2024, n. 24373, punto 4.l

[60] L'azione, anche se proposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non muta il proprio titolo e si connota perciò come azione di ripetizione, e non di rimborso, quale invece quella di natura tributaria. Come tale, essa è soggetta a prescrizione ordinaria e non al termine di decadenza biennale di cui all'art. 14, comma 2, del TUA: Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 21154/2024, cit., punto 14. Nello stesso senso, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 21749/2024, cit.; e ordinanza del 10 aprile 2025, n. 9450. Sulla legittimazione passiva, in via esclusiva, della Agenzia delle dogane e dei monopoli nelle controversie per il rimborso, e ora anche per la ripetizione, dell'addizionale provinciale alla accisa, Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 2 agosto 2024, n. 21883.

[61] Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 21154/2024, cit., punto 18 s.

La possibilità di agire per la ripetizione nei confronti del fornitore parrebbe, infatti, in palese contraddizione con l'affermazione che proprio l'impossibilità di invocare gli effetti orizzontali costituisce il presupposto per l'azione diretta verso l'Erario. Quindi, a rigore, l'azione diretta escluderebbe quella di ripetizione di indebito da parte del consumatore verso il fornitore, specie ora che la giurisprudenza è orientata a ritenere che sia quest'ultima azione sia l'azione esperita nei confronti dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli siano entrambe riconducibili all'art. 2033 cod. civ., nel primo caso per indebito oggettivo, nel secondo per ripetizione di indebito. Verrebbe a questo punto da concludere: delle due l'una.

A testimonianza dello stato d'incertezza, la terza sezione della Corte di cassazione, con ordinanza (interlocutoria) del 27 febbraio 2025, n. 5220, proprio muovendo dalla autonomia del "rapporto di imposta" rispetto a quello "di rivalsa" e quindi dalla conseguente possibilità di effetti riflessi della direttiva non attuata sui rapporti interindividuali, disponeva un rinvio a nuovo ruolo in attesa che la Corte di giustizia si pronunciasse sulla questione pregiudiziale rimessale dalla Corte d'Appello di Bologna con ordinanza del 26 ottobre 2023[62]. Non era infatti ritenuta sufficiente, per disporre in merito alla disapplicazione dell'art. 6, commi 1 e 2, del d.l. n. 511/1988, la decisione assunta dalla Corte di giustizia nella causa *Gabel Industria Tessile e Canavesi*[63], cui si era successivamente conformata la giurisprudenza di legittimità[64].

6. La sentenza della Corte costituzionale 43/2025 e la successiva giurisprudenza di legittimità: i possibili scenari.

Con la già ricordata sentenza del 15 aprile 2025, la Corte costituzionale avrebbe realizzato una sorta di "quadratura del cerchio", «per risolvere tanto la questione specifica dell'addizionale provinciale quanto quella più generale inerente ai limiti dell'efficacia

[62] Vedi al riguardo Corte d'Appello di Bologna, ordinanza del 26 ottobre 2023, r.g. 1052/2021, che aveva sottoposto alla Corte di giustizia la specifica questione se, per la sua natura, l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica rientrasse nel concetto di altre imposte dirette di cui all'art. 1, par. 2 della direttiva 2008/118/CE o se dovesse essere intesa quale mera maggiorazione dell'aliquota dell'accisa, come tale non soggetta al vincolo della finalità specifica richiesto dalla direttiva. La Corte di giustizia, con la sentenza *Hera Comm*, cit., ha ricondotto l'addizionale tra le imposte soggette al vincolo in questione.

[63] Rimanevano infatti ancora senza risposta, ad avviso della terza sezione, le questioni poste dal giudice felsineo «se l'addizionale possa essere considerata un'"altr(a) imposta indiretta" sull'energia elettrica, se l'art. I par. 2 direttiva 2008/118/CE abbia effetti diretti e se l'art. 6 commi 1 e 2 decreto legge 28.11.1988 n. 511 possa essere disapplicato nel rapporto tra somministrante e somministrato».

[64] Così Corte di cassazione, sez. trib., sentenze 21154/2024, cit.; e 21749/2024, cit.; ordinanze del 9 settembre 2024, n. 24203; e 24373/2024, cit. Vedi però, senza che venisse presa in considerazione la sentenza della Corte di giustizia nel caso *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 28 gennaio 2025, n. 2030, nel senso che il consumatore finale non ha diritto di chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso delle accise indebitamente corrisposte, dovendo necessariamente rivolgere la propria istanza al fornitore.

diretta delle direttive»[65]. La Consulta era stata infatti investita rispettivamente dal Collegio arbitrale di Vicenza, con ordinanza del 26 marzo 2021, e dal Tribunale di Udine, con ordinanza del 30 dicembre 2021, di questioni di legittimità costituzionale relative rispettivamente all'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 504/1995 e dell'art. 6, commi 1, lett. *c*), e 2 del d.l. n. 511/1988, come convertito e sostituito[66]. Riunite le due ordinanze di rimessione, la prima era stata giudicata inammissibile per difetto della «strumentalità necessaria tra la risoluzione della questione e la definizione del giudizio principale»[67]. A ciò si aggiungeva, come ulteriore vizio della motivazione dell'ordinanza di rimessione, il fatto che il Collegio arbitrale aveva affermato di poter disapplicare «la disposizione nazionale ritenuta contrastante con una direttiva nell'ambito di una controversia tra privati»[68] quando invece, come ricorda la Corte, l'assenza di effetti diretti orizzontali delle direttive è stata ribadita dalla Corte di giustizia anche nella sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi*[69]. Se, in questo modo, l'art. 14 TUA ha schivato (per il momento) il rischio di una dichiarazione di sua illegittimità costituzionale, rimaneva aperta la questione della non conformità al principio di effettività del sistema processuale italiano in materia di rimborso del tributo illegittimamente percepito, sulla quale il Giudice delle leggi trova comunque modo di pronunciarsi quando procede all'esame della questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 in riferimento all'art. 117, comma 1, Cost., e, precisa la Corte, anche all'art. 11 della stessa Carta costituzionale[70]. Nel valutare come ammissibile la rimessione operata dal Tribunale di Udine, la Corte rileva, anzitutto, come il giudice *a quo* avesse correttamente escluso la possibilità di disapplicare la disposizione nazionale istitutiva di «un'imposta indiretta contraria ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta»[71]. Poi, sempre per valutare il requisito della rilevanza, la Corte ritiene di dover tenere conto dell'effetto prodotto nel giudizio *a quo* dalla citata sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, in cui la Corte di giustizia si è pronunciata nel senso che «la disposizione

[65] F. FERRARO, *La "quadratura del cerchio" della Corte costituzionale sulla questione degli effetti diretti orizzontali della direttiva sulle accise*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, 2025, n. 2, pp. 1-22, p. 4 e p. 19 ss., reperibile *online*. In senso critico nei confronti della sentenza che, «oltre ad aprire nuovi e notevolissimi problemi proprio in relazione ai rapporti tra fornitore e consumatore, con grave nocumento per il primo, solleva anche più di un dubbio se non si sia per questa insolita strada pervenuti alla paradossale conclusione di aver generato un inedito contrasto con il diritto dell'Unione e, in particolare, con l'art. 288 TFUE», G. MELIS, V. GIORDANO, Dolos tecti ambagesque (non) resoluit…*o di come la sentenza n. 43 del 2025 della Corte costituzionale si è persa nel labirinto degli effetti diretti delle direttive non correttamente recepite in materia tributaria*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, 2025, n. 3, pp. 1-37, p. 2, reperibile *online*.

[66] Vedi *supra*, nota 7.

[67] Corte costituzionale, sentenza 43/2025, cit., considerato in diritto, punto 6.

[68] *Ibid.*

[69] *Ibid.*

[70] *Ivi*, considerato in diritto, rispettivamente punti 7 e 8.1. L'art. 11 viene infatti «necessariamente in considerazione ogniqualvolta si assuma la contrarietà di una legge nazionale a una disposizione del diritto dell'Unione europea».

[71] *Ivi*, considerato in diritto, punto 8.

nazionale di cui si discuteva, cioè proprio il ricordato art. 14» viola il principio di effettività, in quanto impedisce al cliente del servizio di fornitura di energia elettrica di «poter esercitare un'azione diretta nei confronti dello Stato anche nel caso di impossibilità giuridica di agire contro il fornitore», in ragione appunto del divieto di effetti orizzontali che preclude al giudice la «strada della non applicazione», con la conseguenza che andrebbe sempre rigettata la domanda di ripetizione di indebito proposta nei confronti del fornitore[72].

Una volta dichiarata la non conformità al principio di effettività del sistema processuale italiano in materia di rimborso del tributo illegittimamente percepito e quindi ammessa la possibilità di agire direttamente nei confronti dello Stato, rimaneva tuttavia aperta la diversa questione oggetto del giudizio pendente innanzi al giudice remittente, che riguardava l'azione promossa invece nei confronti del fornitore. Sempre per il divieto di disapplicazione, non essendosi la Corte pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 4, TUA, la prosecuzione di tale azione sarebbe stata possibile solo in caso di accoglimento della questione di legittimità sollevata dal Tribunale di Udine relativamente alla norma istitutiva dell'addizionale in oggetto. Per questo motivo tale seconda questione è stata ritenuta prima rilevante[73] e poi fondata[74]. La decisione adottata dalla Corte costituzionale di dichiarare costituzionalmente illegittimo l'art. 6, commi 1, lett. *c*, e 2, del d.l. n. 511/1988, consegue il risultato di espungere definitivamente dall'ordinamento tale disposizione, ritenuta priva di una finalità specifica, con effetti *erga omnes*[75]. Tale conclusione, unita al precedente richiamo alla giurisprudenza della Corte di Lussemburgo, consente alla Consulta di fornire una soluzione che, non avendo potuto il giudizio riguardare la legittimità costituzionale dell'art. 14 TUA, soddisfa comunque l'evidente necessità di non lasciare senza tutela nel caso concreto il cliente. Diversamente, infatti, quest'ultimo, nel giudizio *a quo*, si sarebbe trovato privo della legittimazione a proseguire nella azione avviata nei confronti del fornitore[76] e costretto ad avviare, con dispendio di spese, oneri e rischi di potenziale prescrizione, una nuova azione nei confronti dell'Agenzia delle dogane.

La sentenza lascia, però, apparentemente adito ad un duplice scenario, in quanto, dopo aver rimosso, operando sul solo piano interpretativo, grazie al richiamo alla

[72] *Ivi*, considerato in diritto, punto 8.2.

[73] *Ibid.*

[74] *Ivi*, considerato in diritto, punto 9 ss.

[75] *Ivi*, considerato in diritto, punto 12, secondo cui l'illegittimità costituzionale dell'addizionale provinciale in questione va dichiarata «per violazione degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., in relazione all''art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE».

[76] Nel senso che la sentenza della Corte di giustizia nella causa *Gabel Industria Tessile e Canavesi* avesse «"spiazzato" molti consumatori finali in merito ai rimedi processuali disponibili», F. FERRARO, *La "quadratura del cerchio"*, cit., p. 9, mentre con tale decisione la Corte «si è pronunciata, formalmente per la prima volta, per rimediare all'impossibilità di invocare gli effetti diretti di una direttiva nei rapporti tra privati» (*ivi*, p. 11). Vedi anche G. MELIS, V. GIORDANO, Dolos tecti ambagesque (non) resoluit, cit., p. 23 s.

giurisprudenza della Corte di giustizia, l'ostacolo ad una azione diretta nei confronti dell'Agenzia del demanio, immediatamente dopo, con la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'addizionale, elimina alla radice il problema della ammissibilità dell'azione nei confronti del fornitore di energia, che diviene così sicuramente esperibile. Il dubbio è se, dopo la caducazione della norma interna istitutiva dell'imposta, vi sia ancora motivo di ritenere esperibile, sulla base della sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, anche l'azione diretta verso la pubblica amministrazione. La domanda è, perciò, se sia ipotizzabile che l'utente, a sua discrezione, possa scegliere quale strada percorrere per la ripetizione, sulla base di considerazioni di mera convenienza.

Va, anzitutto, osservato che la via della dichiarazione di illegittimità costituzionale costituisce, senza alcun dubbio, la migliore soluzione per la piena attuazione diritto europeo ogniqualvolta, come nel caso di specie, vi sia una frammentazione giurisprudenziale con arresti contrastanti e contraddittori, anche in presenza di una pronuncia d'interpretazione della Corte di giustizia[77]. La pronuncia della Corte costituzionale nel caso di specie ha così garantito certezza del diritto e parità di trattamento grazie alla caducazione *erga omnes* della norma nazionale, fatti salvi i rapporti esauriti[78], senza che venga in gioco la questione della efficacia diretta o meno della disposizione unionale e soprattutto dei possibili effetti orizzontali.

Ciò premesso, non si vede una ragione per cui i due rimedi (verso l'amministrazione finanziaria oppure verso il fornitore) non possano concorrere, avendo essi titolo diverso (rispettivamente, indebito oggettivo e ripetizione di indebito), e le due strade non rimangano (in astratto) entrambe percorribili[79], in funzione di una migliore tutela di

[77] In merito all'ampio dibattito in corso sulla "doppia pregiudizialità" e, in particolare, alla (auspicata) possibilità per il giudice di rimettere la questione alla Corte costituzionale e al contempo di disapplicare la norma interna incompatibile con quella direttamente efficace dell'Unione, quale misura necessaria per garantire la tutela giurisdizionale provvisoria dei diritti conferiti dall'ordinamento dell'Unione, tenendo conto del disposto dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, vedi, per tutti, D. GALLO, *L'effetto diretto e il nodo (di quel che rimane) della dottrina della doppia pregiudizialità*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, 2025, n. 1, pp. 1-25, p. 20 ss., reperibile *online*.

[78] In merito, vedi G. GRECO, *Le sentenze pregiudiziali "ostative" della Corte di giustizia*, Torino, 2025, p. 220 ss.

[79] Così G. FIMIANI, *Rimborso dell'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica: la legittimazione ad agire del consumatore alla luce dei principi della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Fiscalità dell'energia*, 20 dicembre 2024, pp. 1-4, a p. 4, reperibile *online*. Nel senso che dopo la pronuncia della Corte di giustizia *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., non sia più ammissibile, «per il principio di economia processuale», «la via del giudizio civile tra consumatore finale e fornitore», rimanendo aperta solo quella «nei confronti dell'Ente pubblico percettore dell'imposta non dovuta», Tribunale di Milano, sentenza del 31 maggio 2024, cit., e, sempre Tribunale di Milano, sentenza del 21 giugno 2024, r.g. 1807/2024; nonché, per considerazioni analoghe, Corte d'Appello di Roma, sentenza del 18 luglio 2024, r.g. 4306/2022. A conclusioni opposte si perviene laddove si ritenga che «i consumatori potranno agire oggi contro lo Stato soltanto dopo aver riscontrato l'impossibilità (concreta, essendo stata rimossa quella giuridica) di ottenere la soddisfazione del proprio credito nei confronti dei fornitori»: G. MELIS, V. GIORDANO, Dolos tecti ambagesque (non) resoluit, cit., p. 24. Il risultato sarebbe dunque di duplicare i contenziosi «senza che a ciò si aggiunga una reale e concreta maggior tutela per il consumatore» (*ivi*, p. 25). Ad essere perciò criticabile sarebbe l'atteggiamento della Corte costituzionale che avrebbe (erroneamente) ritenuto di dover sindacare la legittimità costituzionale della norma interna «per il mero

entrambi i soggetti convolti, per lo meno nella misura in cui, per il consumatore, sul piano della prescrizione, sia ipotizzabile un diverso trattamento a seconda del giudice adito[80] e, per il fornitore di energia, l'azione diretta del primo verso la pubblica amministrazione arrechi allo stesso fornitore vantaggi, non essendo quest'ultimo costretto a subire l'azione di ripetizione e a dover successivamente agire per il rimborso.

Alla pronuncia dei giudici della Consulta si è adeguata la Corte di cassazione con le sentenze (gemelle) del 23 aprile 2025, n. 13740 e 13742. Venuta, infatti, meno, con la caducazione per illegittimità costituzionale della norma istitutiva dell'addizionale, la questione della rilevanza del divieto di possibili effetti orizzontali delle direttive, la Corte non ha avuto più esitazioni nell'affermare che il consumatore finale, che ha corrisposto al fornitore di energia, a titolo di rivalsa, l'imposta in oggetto, dichiarata in contrasto con il diritto eurounitario, può agire nei confronti dello stesso fornitore mediante l'azione di indebito oggettivo *ex* art. 2033 cod. civ.[81].

A mancare, a questo punto, era soltanto una espressa pronuncia della Corte di giustizia in merito alla contrarietà al diritto dell'Unione dell'imposta in questione, riconosciuta prima dalla giurisprudenza di legittimità e poi posta dalla Corte costituzionale a fondamento della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'imposta stessa. Anche l'ultima tessera del mosaico è andata, infine, al suo posto con la sentenza con cui la Corte di giustizia, nel caso *Hera Comm*, ha ritenuto, sulla base degli elementi forniti dal giudice del rinvio, non solo che l'imposta in oggetto risulta priva di una finalità specifica, ma anche che essa è sussumibile nella nozione di «altre imposte indirette» che, ai sensi dell'art. 1, par. 2 della direttiva 2008/118/CE, devono soddisfare tale condizione[82].

La Corte ha colto anche l'occasione per confermare il proprio indirizzo giurisprudenziale, ormai da considerarsi consolidato, in merito al nuovo percorso logico

---

contrasto con il diritto unionale, e non perché da questo derivi un reale nocumento per i soggetti percossi dalla addizionale», (*ivi*, p. 25), senza aver operato quel bilanciamento tra contrapposte esigenze che giustifica il "riaccentramento" presso la Corte costituzionale delle questioni di contrarietà al diritto unionale anche quando questo, per essere dotato di efficacia diretta, sarebbe direttamente applicabile dal giudice nazionale (*ivi*, p. 27). Come già osservato, i due rimedi, disapplicazione e dichiarazione di illegittimità costituzionale concorrono invece, in momenti temporalmente diversi e con effetti altrettanto distinti, ad assicurare il primato del diritto unionale e al contempo a salvaguardare le peculiarità del sindacato di costituzionalità, che offre un *surplus* di garanzia grazie agli effetti *erga omnes* (vedi *infra*, nota 106).

[80] Nel senso che la possibilità per il consumatore di agire dinanzi al giudice civile oppure tributario non sia comunque indifferente per il consumatore stesso, Tribunale di Milano, sentenza del 5 settembre 2024, r.g. 37730/2022; e Tribunale di Roma, sentenza del 7 ottobre 2024, n. 1504.

[81] Il tutto a prescindere dalle questioni sia della esclusività o meno della legittimazione passiva dell'azione di ripetizione sia dell'individuazione delle ricadute ermeneutiche della sentenza della Corte di giustizia *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., con riguardo anche al quesito relativo all'efficacia diretta della direttiva tra privati, quale sollevato dall'ordinanza della Corte di cassazione 32088/2024, cit., dal momento che la dichiarazione di illegittimità costituzionale con effetti *ex tunc* di detta normativa aveva fatto «venir meno» l'oggetto stesso dei possibili dubbi: Corte di cassazione, sez. III civ., sentenza del 23 aprile 2025, n. 13740, punto 3 della motivazione. In tal senso anche Corte di cassazione, sez. III civ., sentenze del 24 giugno 2025, n. 16993, e del 30 giugno 2025, n. 17643.

[82] Sentenza *Hera Comm*, cit., rispettivamente punto 54 e 55.

da seguire per rispondere al quesito se il giudice nazionale sia tenuto a disapplicare in una controversia tra privati, «sulla sola base del diritto dell'Unione», la disposizione interna contraria al diritto unionale, quale, nella specie, la norma istitutiva dell'imposta in questione per la sua contrarietà all'art. 1, par. 2 della direttiva 2008/118/CE[83]. Richiamando, infatti, la propria precedente giurisprudenza nei casi *Gabel Industria Tessile e Canavesi* e *Thelen Technopark Berlin*[84], la Corte, dopo aver riaffermato che una direttiva non può di per sé creare obblighi in capo a un singolo e non può quindi essere invocata, in quanto tale nei confronti di quest'ultimo, conclude che, nonostante l'assenza di una efficacia diretta (orizzontale) della direttiva, le sue disposizioni chiare, precise incondizionate, atte cioè a produrre effetti diretti, possono essere fatte valere dal singolo per ottenere la disapplicazione della disposizione del diritto interno contraria ad una disposizione del diritto dell'Unione quando ciò sia consentito dalla normativa nazionale vigente[85].

La saga della addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica può dunque dirsi terminata, anche se non si possono escludere le sorprese, quale la sentenza con cui, inaspettatamente, il Tribunale di Milano, con sentenza del 23 maggio 2025[86], si è espresso in senso contrario alla possibilità di agire nei confronti del fornitore. Riprendendo, infatti, pur con diverse argomentazioni, dopo l'intervenuta declaratoria di illegittimità costituzionale della norma introduttiva dell'imposta in oggetto, il precedente orientamento minoritario, il Tribunale ha escluso la legittimazione passiva del fornitore d'energia, mero rappresentante dell'ente pubblico impostore, «spettando la stessa unicamente al rappresentato», vale a dire all'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Per quanto riguarda il caso della addizionale, non vi sono ovviamente più dubbi sulla possibilità per il privato di agire nei confronti del fornitore di energia, quale legittimato passivo nella domanda di ripetizione dell'indebito. Quanto invece alla possibilità che lo stesso abbia anche titolo, a seconda della sua convenienza, di agire direttamente nei confronti della Agenzia delle dogane, è da ritenere che tale ulteriore

---

[83] *Ivi*, punto 57 ss.

[84] Corte di giustizia, sentenza del 18 gennaio 2022, causa C-261/20, EU:C:2022:33.

[85] Sentenza *Hera Comm*, cit., punto 60, con riferimento specifico alla possibilità di far valere l'illegittimità dell'imposta indebitamente pagata al fine di ottenere dal fornitore il rimborso «conformemente ad una facoltà riconosciutagli dalla normativa nazionale». La Corte prosegue con l'affermare che le disposizioni della direttiva provviste di efficacia diretta possono essere fatte valere nei confronti dello Stato, inteso in senso lato (punto 63), e che, inoltre, gli Stati membri, secondo una giurisprudenza costante della stessa Corte, sono tenuti a rimborsare le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione (punto 64). Al riguardo, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali secondo le quali deve essere esercitato il diritto al rimborso, fermo restando che, ove tale rimborso si rivelasse impossibile o eccessivamente difficile da ottenere rivolgendosi, nel caso di specie, al fornitore, il principio di effettività esige che il consumatore finale sia in grado di rivolgere la propria domanda di rimborso direttamente allo Stato (punto 66).

[86] R.g. 20139/2024. Sulla scia della nuova giurisprudenza di legittimità si pone invece la sentenza del Tribunale di Bologna del 4 maggio 2025, n. 1091, dove, per effetto della declaratoria di illegittimità costituzionale pronunciata dalla Corte costituzionale con la sentenza 43/2025, cit., è stata ritenuta fondata la domanda di ripetizione di indebito del consumatore finale nei confronti del fornitore.

azione non possa essere esclusa, anche se sono venute meno le motivazioni di effettività che, in base alla giurisprudenza della Corte di giustizia, richiamata dalla Corte costituzionale, la giustificavano. Alla stessa stregua, vi è però la consapevolezza che quella verso il fornitore è una azione che per quest'ultimo può risultare particolarmente gravosa[87], in ragione dei costi e dei tempi per la richiesta, una volta condannato, di rimborso all'Agenzia. La strada per uscire da questa *impasse* può essere quella, ove i termini processuali lo consentano, della chiamata in causa, da parte dello stesso fornitore, dell'Agenzia delle dogane, formulando nei suoi confronti richiesta di manleva, ferma restando la possibilità, nel caso che il rimborso non sia interamente soddisfattivo, di esperire una domanda (non certo agevole) di risarcimento del danno, per tutte le somme non recuperabili con l'istanza di rimborso, nei confronti dello Stato, stante la accertata violazione del diritto unionale.

Di certo, in tal modo la vicenda si concluderebbe senza una risposta al quesito da cui ha preso avvio la nostra indagine, vale a dire l'ammissibilità di possibili effetti orizzontali, in specie riflessi, di una direttiva, in virtù vuoi dell'interpretazione adeguatrice vuoi del crearsi di situazioni triangolari, in un contesto di incertezza, in giurisprudenza come in dottrina, quale quello dell'addizionale (provinciale) all'accisa sull'energia elettrica. Nel prosieguo della trattazione si cercherà perciò di fornire comunque una risposta a tale quesito iniziale, alla luce della giurisprudenza comunitaria, pur essendo venute meno le ragioni che avevano reso la questione di immediato interesse per il nostro ordinamento tributario.

7. L'autonomia degli Stati membri e gli effetti diretti orizzontali.

La Corte di giustizia nella sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi* ha enunciato due principi, l'uno, già ricordato, secondo cui il sistema di rimborso dell'accisa riscossa indebitamente è contrario al principio di effettività dei rimedi giurisdizionali; l'altro che, sulla scia della citata sentenza *Thelen Technopark Berlin*, riconduce alla autonomia dei singoli ordinamenti statali la fonte degli effetti anche orizzontali delle direttive, in alternativa all'origine di derivazione comunitaria. La Corte era stata, infatti, chiamata a rispondere anche al quesito se il diritto dell'Unione osti alla disapplicazione da parte del giudice nazionale, in una controversia tra due privati, di una norma di diritto interno contrastante con una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non

[87] Nel senso che la sentenza della Corte costituzionale, frutto di un bilanciamento di interessi conclusosi a favore del consumatore, soggetto più debole, possa recare pregiudizio al fornitore, tenuto comunque ad attendere l'esito del giudizio civile favorevole al consumatore prima di poter chiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria, F. FERRARO, *La "quadratura del cerchio"*, cit., p. 21. Quanto al fatto che rimarrebbero così insoddisfatte le ragioni dei fornitori, vedi anche G. TRASMONDI, G. FIMIANI, *La Corte Costituzionale dichiara illegittima l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica*, in *Fiscalità dell'Energia*, 24 aprile 2025, reperibile *online*.

recepita[88], quando ciò sia necessario affinché l'attore possa far valere i diritti attribuitigli dalla direttiva. La risposta della Corte è che l'estensione degli effetti diretti della direttiva in senso anche orizzontale, oltre il limite segnato dalle ipotesi eccezionali individuate dalla stessa Corte, non è misurabile sulla base del solo diritto dell'Unione, ma dipende dal singolo ordinamento statale.

Per una migliore comprensione del nuovo quadro così delineatosi, giova ricordare quanto osservato al riguardo dall'Avvocato generale Emiliou nelle conclusioni presentate in quella causa[89].

A fronte, anzitutto, del suggerimento di «vari dotti avvocati generali» di riconoscere anche l'effetto diretto orizzontale, oltre che verticale, delle direttive[90], l'Avvocato generale ritiene di non doversi discostare dal costante orientamento giurisprudenziale che esclude tale effetto orizzontale, pur rilevando l'opportunità di fornire alcuni chiarimenti. Dato, quindi, atto di come la Corte di giustizia abbia tentato in vari modi di «mitigare le conseguenze negative che la mancanza di effetto diretto orizzontale può produrre sui singoli»[91], l'Avvocato generale si pone la domanda se a un giudice nazionale sia «*consentito* applicare le disposizioni di una direttiva non recepita in una controversia tra privati»[92]. In merito, egli rileva come la stessa Corte, nella sentenza *Thelen Technopark Berlin*, dopo aver affermato che un giudice nazionale non è tenuto, «sulla sola base del diritto dell'Unione», a disapplicare «una disposizione del suo diritto nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'unione, qualora quest'ultima disposizione sia priva di effetto diretto», abbia poi precisato che tale principio opera «ferma restando tuttavia la possibilità, per tale giudice […], di disapplicare, sulla base del diritto interno, qualsiasi disposizione del diritto nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione priva di tale efficacia»[93].

Ciò significa, secondo l'Avvocato generale, «che il diritto dell'Unione non *impone* ai giudici nazionali di disapplicare disposizioni nazionali in contrasto con disposizioni del diritto dell'Unione prive di effetto in controversie tra privati, ma parimenti non *osta* a che i giudici nazionali procedano in tal senso qualora il diritto nazionale lo preveda»[94]. Sono dunque i giudici nazionali gli unici che possono stabilire, in base al loro diritto, se è possibile attribuire effetti orizzontali alla direttiva[95]. Dal punto di vista del diritto comunitario, nulla si opporrebbe a tale estensione di efficacia. Se, infatti, uno dei motivi

[88] Quale è in effetti quella di cui si discute nel presente lavoro: vedi *supra*, nota 28.
[89] Conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit.
[90] *Ivi*, punto 2.
[91] *Ivi*, punto 3.
[92] *Ivi*, punto 19 ss.
[93] Sentenza *Thelen Technopark Berlin*, cit., punto 33.
[94] Conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., punto 21.
[95] In senso analogo, vedi anche Avvocato generale Kokott, conclusioni del 14 dicembre 2023, causa C-626/22, *Ilva e a.*, EU:C:2023:990, punto 63: «[s]olo i giudici italiani possono decidere quanto sia ampio il margine di discrezionalità per una siffatta interpretazione del diritto italiano conforme al diritto dell'Unione».

addotti per negare l'effetto diretto orizzontale delle direttive è preservare il margine di manovra degli Stati nell'attuare il diritto dell'Unione, «sarebbe logico che gli Stati membri siano liberi di rinunciare a tale prerogativa»[96]. Non varrebbe neppure osservare che in tal modo si introdurrebbe un elemento di disparità nel trattamento dei singoli, in quanto è vero il contrario, essendo proprio il mancato recepimento delle direttive a creare situazioni di disparità a livello sia dell'Unione sia nazionale[97].

Facendo proprie le considerazioni dell'Avvocato generale, la Corte ha stabilito, da un lato, che l'Unione non può pretendere di imporre, all'interno degli ordinamenti nazionali, effetti dei propri atti (in specie direttive) per i quali i Trattati non le attribuiscono la competenza e, dall'altro, che gli Stati sono, in via di principio, liberi di riconoscere agli atti dell'Unione anche effetti che non sono loro propri[98]. Al riguardo viene in particolare affermato che la possibilità che le disposizioni chiare, precise e incondizionate di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta «possano essere fatte valere da un singolo nei confronti di un altro singolo» non deriva «dal diritto dell'Unione, bensì dal diritto nazionale, e non costituisce, pertanto, un obbligo aggiuntivo rispetto a quelli previsti da tale diritto»[99]. In definitiva, la soluzione circa l'ammissibilità

[96] Conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., nota 22; vedi anche punto 29.

[97] *Ivi*, punto 23, dove si conclude, dopo una esposizione delle varie forme di disparità conseguenti all'assenza di effetti orizzontali, che «l'applicazione orizzontale delle direttive non recepite – se consentita dal diritto nazionale – eliminerebbe una forte differenziazione iniqua», oltre a rafforzare l'efficacia (effetto utile) delle direttive stesse. Risolta così la questione sollevata dal giudice del rinvio, vengono considerati ulteriori profili relativi, anzitutto, alla eventualità che l'ente fornitore possa essere riconosciuta la natura "pubblica" (*ivi*, punto 33 ss.) e, poi, alla possibilità che il principio di effettività, inteso come effetto utile, operi come eccezione all'esclusione degli effetti orizzontali (*ivi*, punto 48 ss.), escludendosi la rilevanza di entrambi gli aspetti nel caso di specie, sulla base di osservazioni fatte poi sostanzialmente proprie dalla Corte nella decisione del caso. Sull'incertezza applicativa del principio del primato derivante dalla recente giurisprudenza della Corte di giustizia, vedi F. LIGUORI, *L'incertezza applicativa del principio del primato nella recente giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di giustizia*, in V. CAPUANO e C. SCHEPISI (a cura di), *Primato del diritto dell'Unione europea, giudice nazionale e dialogo con le corti: quali nuovi equilibri?*, in *Eurojus*, fascicolo speciale, settembre 2025, pp. 120-133, spec. p. 130 ss., reperibile *online*.

[98] Sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., punto 1: «salvo che il diritto interno disponga diversamente».

[99] *Ivi*, punto 23. Vedi anche punto 24, dove si afferma che «se, sulla base del diritto dell'Unione, una direttiva non può, di per sé, creare obblighi a carico di un singolo e dunque essere invocata, in quanto tale, nei confronti di quest'ultimo dinanzi ad un giudice nazionale, uno Stato membro può tuttavia conferire ai giudici nazionali il potere di disapplicare, sulla base del diritto interno, qualsiasi disposizione del diritto nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione priva di effetto diretto». Non diversamente, Corte di giustizia, sentenza del 20 febbraio 2024, causa C-715/20, *K.L.*, EU:C:2024:139, per cui un giudice nazionale «non è tenuto, sulla base del diritto dell'Unione, a disapplicare una disposizione del suo diritto interno contraria a una disposizione del diritto dell'unione, qualora quest'ultima disposizione sia priva di efficacia diretta, ferma restando tuttavia la possibilità per tale giudice (…) di disapplicare, sulla base di tale diritto interno, qualsiasi disposizione di quest'ultimo contraria a una disposizione del diritto dell'Unione priva di tale efficacia» (*ivi*, punto 74). La disapplicazione dipende dunque unicamente dal diritto interno. Lo stesso vale, a maggior ragione, nel caso la disposizione sia invece provvista di efficacia diretta (nella specie, la disposizione contenuta in un accordo quadro) e si tratti di farla valere non nei confronti dello Stato (*ivi*, punto 75), ma in un procedimento *inter privatos*, non potendo il diritto dell'Unione imporre tale disapplicazione (*ivi*, punto 76). Situazione diversa è quella in cui la norma unionale sia anche in attuazione

dell'effetto diretto orizzontale delle disposizioni inattuate di una direttiva, specie quando dotate di efficacia diretta, viene rimessa alla autonomia procedurale degli Stati membri[100], non richiedendo il diritto dell'Unione ai giudici nazionali di riconoscere necessariamente tale effetto, ma neppure opponendosi, di modo che il c.d. divieto di effetti orizzontali deve ora essere letto nel senso (ben diverso) di "non imposizione di effetti orizzontali", lasciando la scelta al singolo Stato membro e alle sue norme procedurali. Se dunque è improbabile che la Corte di giustizia sia incline a rivedere la propria giurisprudenza in tema di divieto, non si può non convenire, «ricorrendo al gergo tennistico», che, almeno per il momento, la palla sia «nel campo degli Stati membri»[101].

Di fronte alle critiche sollevate in dottrina[102] dal *dictum* della Corte di giustizia, vi è chi ha ritenuto che, in realtà, l'effetto potenzialmente dirompente sia limitato dalla considerazione che sul piano nazionale il nuovo rimedio per superare le conseguenze del divieto di effetti orizzontali consisterebbe «nel coinvolgimento della Corte costituzionale ogniqualvolta il rimedio della diretta disapplicazione non possa concretamente operare»[103]. In questo modo l'impatto della giurisprudenza *Thelen Technopark* verrebbe significativamente depotenziato, riconducendolo ad «un principio consolidato nel nostro ordinamento, che legittima la Corte costituzionale a pronunciarsi sul conflitto della norma nazionale con una norma dell'Unione priva di efficacia diretta»[104]. Diversamente si lascerebbe la soluzione del conflitto alla «discrezionalità dei giudici comuni»[105].

Questa lettura, che accentra nelle mani del Giudice delle leggi «la tutela dei diritti individuali»[106] nel caso delle direttive non (correttamente) trasposte, ci pare contrasti con

---

di un principio della Carta, quale l'art. 47, essendo in tal caso lo stesso diritto dell'Unione ad imporre la disapplicazione (*ivi*, punto 77 ss.). Per un commento, V. PICCONE, *Rinvio pregiudiziale e art. 47 CDFUE: al cuore del* "triangolo magico", in *Eurojus*, 2024, n. 4, pp. 83-90, spec. p. 89, reperibile *online*.

[100] Così, R. CAFARI PANICO, *Il sacrificio reciproco*, cit., p. 197. Sul punto, vedi anche J. LINDEBOOM, *Another Episode on Horizontal Direct Effect of Directives, Or: Who Should Clean Up the Mess? Case C-316/22 Gabel Industria Tessile*, in *EU Law live*, 30 April 2024, il quale, analizzando le potenziali conseguenze del riconoscimento della competenza statale ad attribuire anche effetti orizzontali, rileva come, in ragione dell'obbligo di leale collaborazione, «a power for national courts under national law to grant horizontal direct effect implies an obligation under EU law to make use of this competence while at the same time EU law itself may not require horizontal effect».

[101] Conclusioni Avvocato generale Emiliou, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, cit., punto 31.

[102] Nel senso che già l'affermazione incidentale della Corte di giustizia nella sentenza *Thelen Technopark Berlin*, cit., fosse frutto di una svista, con una portata "sovversiva", cui porre presto rimedio, E. CANNIZZARO, *Convulsive Direct Effect*, in *European Papers*, 2022, n. 1, pp. 409-411, p. 411, reperibile *online*. Così evidentemente non è: quella della Corte di giustizia è una rilettura attenta al rispetto delle rispettive sovranità di quello che la stessa dottrina definisce "mistero orfico" (*ibid.*), affidato alla custodia dei giudici del Kirchberg. In senso critico, vedi anche L. CECCHETTI, *Verso i cinquant'anni dell'effetto diretto delle direttive: questioni ancora aperte*, in *Quaderni AISDUE*, 2023, serie speciale, n. 4, pp. 79-128, reperibile *online*; e, nel senso che il ricorso ad un rimedio puramente nazionale rischia «di determinare un *vulnus* all'uniforme applicazione del diritto dell'Unione in tutti gli Stati membri», F. FERRARO, *La "quadratura del cerchio"*, cit., p. 19.

[103] F. FERRARO, *La "quadratura del cerchio"*, cit., p. 19.

[104] *Ivi*, p. 20.

[105] *Ibid.*

[106] *Ibid.* Vedi anche, *ivi*. a p. 3 s., dove si afferma che la dichiarazione di illegittimità costituzionale arricchisce gli strumenti di tutela dei diritti dei singoli che, per essere efficace, «non può essere affidata

quanto emerso dalla copiosa giurisprudenza in tema di addizionale all'accisa all'energia elettrica e relativa alla verticalità del rapporto tra fornitore e Amministrazione finanziaria all'interno del rapporto orizzontale tra il fornitore stesso e il consumatore. Esiste già, infatti, un rimedio alla assenza di effetti orizzontali della disposizione della direttiva provvista di efficacia diretta, per il tramite, laddove ammesso, del giudizio incidentale di conformità al diritto dell'Unione, quale interpretato dalla Corte di giustizia, pur con efficacia limitata al caso di specie. In altri termini, il nostro ordinamento conosce e ammette quella forma particolare di effetti orizzontali, noti come effetti riflessi o indiretti, anche in relazione ad un rapporto *inter privatos*, ogniqualvolta l'interpretazione adeguatrice non venga in soccorso.

L'attribuzione da parte dell'ordinamento statale di una tutela rafforzata alle posizioni giuridiche riconosciute dal legislatore europeo, al di là di quanto dallo stesso stabilito, non va tuttavia esente da criticità. Non si può infatti negare che i diversi regimi di riconoscimento di effetti orizzontali delle direttive in settori differenti del diritto interno pongano problemi sul piano, ad esempio, del rispetto del principio di uguaglianza, laddove gli interessi tutelati dalle varie direttive siano tra loro omogenei. Occorre, cioè, evitare di ricadere in un soggettivismo giudiziale, frutto di una attività ermeneutica e una

---

all'utilizzo del rimedio della disapplicazione (*rectius*, non applicazione), visto che la direttiva non può produrre effetti diretti nei rapporti tra privati, né all'interpretazione conforme o ad altre soluzioni in considerazione dei loro limiti». In realtà, come rilevato dalla Corte costituzionale nella sua più recente giurisprudenza, «[i]l sistema è improntato a un concorso di rimedi, destinato ad arricchire gli strumenti di tutela dei diritti fondamentali e per definizione, ad escludere ogni preclusione (…). Il sindacato accentrato di costituzionalità, pertanto, non si pone in antitesi con un meccanismo diffuso di attuazione del diritto europeo, ma con esso coopera a costruire tutele sempre più integrate»: Corte costituzionale, sentenza del 19 novembre 2024, n. 181, punto 64. Consentendo l'eliminazione dall'ordinamento con effetti *erga omnes*, la dichiarazione d'illegittimità costituzionale della normativa interna offre dunque «un *surplus* di garanzia al primato del diritto dell'Unione europea»: *ivi*, punto 65. In merito al rapporto tra Corte costituzionale e Corte di giustizia, vedi, per tutti, P. DE PASQUALE, *Il primato del diritto dell'Unione europea tra giudice comune e Corte costituzionale*, in *Unione europea e diritti*, 2025, n. 2, pp. 1-22, reperibile *online*; R. MASTROIANNI, *La sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2024 in tema di rapporti tra ordinamenti ovvero la scomparsa dell'art. 11 della Costituzione*, in *Quaderni AISDUE*, 2025, n. 1, pp. 1-29, reperibile *online*; nonché i vari contributi apparsi nel fascicolo speciale della *Rivista del Contenzioso Europeo*, intitolato *Rapporti tra supreme magistrature nazionali e CGUE*, 4 settembre 2025, reperibile *online*; e in V. CAPUANO e C. SCHEPISI (a cura di), *Primato del diritto dell'Unione europea*, cit. Nel senso che nel caso della addizionale tale esigenza di garantire un *surplus* di garanzia mediante l'intervento della Corte non sussistesse «alla luce della sentenza Gabel che, una volta per tutte aveva sistemato la questione, affermando la legittimità delle azioni rivolte dai consumatori direttamente nei confronti dello Stato», G. MELIS, V. GIORDANO, Dolos tecti ambagesque (non) resoluit, cit., p. 29. Alla luce delle conseguenze che deriverebbero sul piano pratico dall'intervento della Corte nel caso di specie, possono comprendersi le perplessità mostrate dalla dottrina ora ricordata, che però non sono condivisibili sia sul piano sostanziale, potendosi immaginare soluzioni diverse che tutelino comunque gli interessi dei soggetti interessati (consumatore e fornitore), sia su quello sistemico dei rapporti tra pronunce di illegittimità costituzionale e sentenze rese in via pregiudiziale dalla Corte di giustizia, non potendo le sentenze di quest'ultima, pur di efficacia *erga omnes*, rimuovere in via definitiva la norma contraria al diritto dell'Unione dall'ordinamento nazionale, se non tramite una disapplicazione caso per caso, con inutile moltiplicazione del contenzioso. Altro è osservare che, anche successivamente alla espunzione della norma istitutiva dell'addizionale, rimangono pur sempre problemi interpretativi che però possono essere risolti con gli usuali strumenti ermeneutici.

prassi applicativa essenzialmente "liquide", di modo che l'interprete, nel riconoscere alla disposizione di diritto secondario effetti diretti orizzontali, dovrebbe basarsi invece su una valutazione di proporzionalità e ragionevolezza che legittimi la diversa graduazione di tutela degli interessi sottesi ad una determinata direttiva rispetto ad un'altra cui tali effetti (orizzontali) sono negati. In termini diversi, la declinazione dell'applicazione del canone ermeneutico di interpretazione conforme dovrebbe avvenire tenendo in considerazione, in un bilanciamento degli interessi in gioco, le situazioni giuridiche dei soggetti privati nei differenti settori, privilegiando la loro tutela, nei reciproci rapporti, secondo anche un grado di meritevolezza, definito in via omogenea settore per settore, quale desumibile dal contesto normativo dell'intero sistema legislativo considerato.

8. Riflessioni conclusive.

Nonostante gli sforzi profusi dalla dottrina, non esiste al momento una teoria suscettibile di razionalizzare e descrivere in modo coerente ed unitario i problemi che sorgono quando l'efficacia (in specie orizzontale) di una direttiva non attuata sia invocata in un giudizio tra privati al fine della disapplicazione della normativa interna, il cui contrasto con la disciplina dell'Unione sia stato accertato da una sentenza pregiudiziale di interpretazione.

Dalla giurisprudenza, sia interna sia sovranazionale, formatasi in tema di rimborso della addizionale all'accisa sull'energia elettrica si desume che l'efficacia indiretta delle direttive inattuate, vale a dire le loro ricadute (negative) sul piano dei rapporti *inter privatos*, può essere inquadrata in una duplice prospettiva. Quella, di non agevole collocazione entro le usuali categorie del riconoscimento in base al diritto dell'Unione delle "ripercussioni negative", fondate principalmente, laddove non ricorrano le condizioni per l'utilizzo dello strumento dell'interpretazione conforme, sul concretizzarsi delle situazioni triangolari; queste ultime, non essendo rigidamente predeterminate, si articolano a loro volta in una serie di momenti in cui, caso per caso, secondo la valutazione del giudice ordinario, alla direttiva inattuata vengono attribuiti effetti riflessi. L'altra prospettiva, non ancora allo stato sufficientemente elaborata, si colloca invece all'interno dell'ordinamento di ciascun Stato membro, nel quadro della sua autonomia procedurale, di modo che la soluzione, non necessariamente univoca, dipende appunto esclusivamente dall'ordinamento considerato.

Le due prospettive finiscono peraltro per convergere sul piano pratico, in quanto l'ampiezza delle situazioni in cui può realizzarsi l'accertamento incidentale della contrarietà della disposizione interna a quella unionale è determinata dalla autonomia procedurale del singolo Stato membro, che può estendersi oltre le ipotesi tipiche identificate dalla giurisprudenza della Corte e riconducibili alle regole tecniche non notificate.

Il problema nel caso di specie della addizionale è stato peraltro superato nel momento in cui l'intero sistema procedurale previsto in tema di rimborso dell'accisa è stato giudicato dalla Corte di giustizia contrario al principio di effettività, ma si sarebbe riproposto nel caso (quale quello pendente innanzi al giudice del rinvio) si fosse dovuto discutere della possibilità per il consumatore di agire (ancora) nei confronti del fornitore di energia, e non, per il divieto di effetti orizzontali, della sola Agenzia delle dogane, dovendosi stabilire quale fosse il fondamento di tale azione. La Corte costituzionale, dichiarando l'illegittimità della norma impositiva del tributo, ha superato anche questo ostacolo ed anzi ha rovesciato i termini del problema, facendo nuovamente dubitare della possibilità di agire direttamente nei confronti della Agenzia, stante la lettera dell'art. 14 TUA, ancora vigente e ora, in base alla nuova lettura che ne viene data, da reputarsi coerente col principio di effettività dei rimedi giurisdizionali.

Resta il fatto che, sul piano del diritto dell'Unione, non avesse la Corte costituzionale anche espunto l'art. 6 della l. n. 20/1989 dal nostro ordinamento, il fondamento dell'azione nei confronti del fornitore, ove ritenuta ancora ammissibile in concorso con quella nei riguardi della pubblica amministrazione, avrebbe potuto essere rinvenuto, come osservato, sia nell'obbligo di interpretazione conforme[107] sia nella natura sostanzialmente triangolare del procedimento avviato nei confronti del fornitore, che implica l'accertamento, in via incidentale e quindi in senso verticale, in occasione del giudizio civile tra le due parti del rapporto di somministrazione di energia, della contrarietà dell'accisa alle disposizioni della fonte secondaria di diritto UE, determinando, sul piano orizzontale, gli effetti riflessi di cui si discute.

Quest'ultima chiave di lettura, pur non di immediata percezione, è quella che avrebbe potuto concorrere a risolvere il caso di specie ove non si fosse ritenuto possibile ricorrere all'interpretazione conforme. È infatti fuori di dubbio che il diritto dell'Unione consente di incidere sulla posizione giuridica di un terzo come effetto riflesso di una azione con la quale un individuo invoca contro un'autorità pubblica un obbligo imposto da una disposizione della direttiva dotata di efficacia diretta; non lo è altrettanto quando, come nel caso del rimborso dell'accisa, la situazione triangolare si sviluppa e si realizza all'interno di un giudizio unicamente tra privati, in virtù di un accertamento in via incidentale della contrarietà della norma interna alla disposizione di diritto secondario dell'Unione pur sempre dotata di efficacia diretta, come l'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE.

La situazione che si realizza in un giudizio incidentale, laddove ammesso, come ad esempio nel caso dell'accertamento, nell'ambito di un giudizio civile della contrarietà di una norma impositiva al diritto dell'Unione, a ben vedere, non è, sul piano sostanziale,

[107] In tal senso, con riferimento all'art. 29 della l. 29 dicembre 1990, n. 428, che prevede espressamente «il rimborso» di diversi tipi di tributi se «riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie», vedi R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., p. 65 ss. Analogamente, G. MELIS, V. GIORDANO, Dolos tecti ambagesque (non) resoluit, cit., p. 33 ss.

dissimile da quella di cui alla già ricordata giurisprudenza *Wells* e *Arcor*[108] che, nella presente ricostruzione, diverrebbe oggetto di un'applicazione generalizzata, con tuttavia una avvertenza. Secondo l'impostazione qui accolta, la distinzione tra mera ripercussione negativa e imposizione di un obbligo in capo al terzo di fatto si perde ed anzi alla direttiva viene così riconosciuta un'applicazione non più limitata ai soli rapporti verticali, ma estesa anche a quelli orizzontali, ogniqualvolta la contrarietà possa essere accertata, in base al diritto interno, in via incidentale, nei riguardi dello Stato nei cui confronti viene fatto così valere il vizio di non conformità, con effetti sul giudizio in corso. Si andrebbe così, in apparenza, ben oltre quanto ammesso dalla citata giurisprudenza *Wells* ed *Arcor*, quando invece si tratta solo di trarre le inevitabili conseguenze della distinzione di competenze tra diritto dell'Unione e ordinamenti statali[109].

Ad avviso di chi scrive, è giunto il momento di sciogliere il nodo gordiano degli effetti orizzontali[110] e riconoscere negli effetti indiretti il prodotto dell'operare, quale conseguenza del principio del primato, dell'effetto di esclusione ("ostativo" o "di opposizione")[111], a seguito della pronuncia d'interpretazione pregiudiziale con cui il giudice dell'Unione ha sancito, in sostanza, l'incompatibilità della normativa interna con quella unionale[112]. Di tale contrasto viene preso atto in via incidentale in quello che è di fatto un rapporto verticale, rispetto al quale lo svantaggio per il fornitore di energia rappresenterebbe un effetto riflesso. Di certo, questa estensione delle relazioni triangolari a situazioni esclusivamente tra privati non è determinata dalla natura degli effetti della direttiva, quali fissati nei Trattati, ma è il risultato della applicazione delle regole procedurali dello Stato interessato e quindi di una scelta operata autonomamente dall'ordinamento nazionale. In realtà, le due prospettazioni, unionale e nazionale, non si escludono, ma piuttosto si combinano tra loro, non opponendosi, da un lato, il diritto dell'Unione ad un accertamento in via incidentale da cui derivino effetti riflessi e consentendo, dall'altro, l'ordinamento interno, secondo le proprie regole procedurali, che tale accertamento incidentale possa verificarsi.

In alternativa, come già accennato, sempre secondo il diritto dell'Unione, l'azione di ripetizione nei confronti del fornitore di energia avrebbe potuto trovare una altrettanto appropriata e forse ancora più evidente giustificazione nell'operare del principio dell'interpretazione adeguatrice, magari "forzando" il principio stesso, come avrebbe

---

[108] In merito, vedi, ampiamente, R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., p. 80 ss.

[109] R. CAFARI PANICO, *Il sacrificio di sovranità*, cit., p. 201 s.

[110] R. CAFARI PANICO, *L'intreccio*, cit., p. 88.

[111] *Ivi*, p. 72 ss., anche per ulteriori considerazioni al riguardo; nonché, in precedenza, R. CAFARI PANICO, *Per un'interpretazione*, cit., p. 395. In tema, ampiamente, D. GALLO, *L'efficacia diretta*, cit., p. 167 ss., e, dello stesso Autore, *Direct Effect*, cit., p. 115 s.

[112] Al riguardo, cfr., per tutti, F. CROCI, *Considerazioni in tema di "attuazione"? Efficacia ed effettività delle sentenze pregiudiziali interpretative della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, 2024, n. 2, pp. 95-136, a p. 118 ss., reperibile *online*.

fatto la Corte di giustizia nel decidere il caso *Corneli*[113]. Nel quadro così delineato, antecedente la pronuncia della Corte costituzionale, il giudice nazionale, per assicurare l'effetto utile della direttiva, avrebbe, infatti, dovuto prendere in considerazione il diritto nazionale nella sua interezza per valutare la rilevanza della stabilita "incompatibilità" col diritto unionale e per verificare se il primo poteva essere applicato in modo coerente con la norma comunitaria in questione e senza contraddirne gli obiettivi.

A tal fine sarebbe venuto sicuramente in rilievo, oltre alla già citata giurisprudenza di legittimità e di merito, indice di una obiettiva incertezza applicativa, 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, può divenire decisivo il riferimento all'art. 29, comma 2, della citata legge n. 428/1990[114], che prevede espressamente il rimborso di diversi tipi di tributi se riscossi in applicazione di disposizioni nazionali ritenute incompatibili col diritto dell'Unione. Rientrando l'imposta in discorso fra i tributi per i quali è previsto tale rimborso, nel quadro di una interpretazione sistematica e teleologica, detta disposizione avrebbe probabilmente potuto consentire già di per sé di estendere al rapporto *inter privatos*[115] l'operare dell'obbligo di restituzione, laddove la peculiarità del sistema processuale lo avesse reso necessario per il raggiungimento dell'obiettivo così fissato. Il tutto muovendo dal menzionato art. 29 della legge n. 428/1990 che, nel prevedere che il diritto alla restituzione dell'imposta sussista per il solo fatto che la sua riscossione sia avvenuta in applicazione di disposizioni incompatibili con norme comunitarie, non pone particolari limitazioni «né per quanto concerne i soggetti intitolati a promuovere tale azione, né soprattutto per quanto attiene alle modalità di riscossione dell'imposta medesima»[116]. Ne conseguirebbe la legittimazione del consumatore, ad agire in via ordinaria e diretta, non

[113] Corte di giustizia, sentenza del 15 luglio 2025, cause riunite C-777/22 P e C-789/22 P, *Corneli*, EU:C:2025:580.

[114] 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.

[115] Nel senso che il ricorso allo strumento dell'interpretazione conforme avrebbe potuto risolvere la questione del rimborso dell'accisa indebitamente riscossa, vedi R. CAFARI PANICO, *L'efficacia orizzontale*, cit., p. 42 ss. In merito all'utilizzo dell'interpretazione conforme «per aggirare il divieto di produzione di effetti diretti orizzontali», cfr. A. CIRCOLO, *Il giudice nazionale e l'obbligo di interpretare il proprio diritto in maniera conforme al diritto dell'Unione*, in *Eurojus*, 2023, n. 2, pp. 95-121, a p. 102, reperibile *online*.

[116] G. MELIS, V. GIORDANO, Dolos tecti ambagesque (non) resoluit, cit., p. 33.

solo in via eccezionale, nei confronti dell'erario per il solo fatto di avere subito una rivalsa di una imposta illegittima con beneficiario finale l'erario stesso.

Una lettura dell'ordinamento nazionale nella sua interezza, in un'ottica di conformità al diritto dell'Unione europea, avrebbe dunque consentito al giudice nazionale, competente in via esclusiva in ordine al possibile ricorso ad una interpretazione adeguatrice[117], di continuare ad ammettere, ove di utilità per il consumatore, anche l'azione diretta nei confronti del fornitore, qualunque sia la causa di illegittimità della disposizione in base alla quale è avvenuta la riscossione del tributo, inclusa la contrarietà alla normativa unionale. Nel bilanciamento degli interessi in gioco e contrapposti, quale, nel caso di specie, quello del consumatore rispetto al fornitore, il primo risulterebbe preminente per l'interprete, tanto da giustificare, anche in questo caso, nel quadro delle tutele processuali presenti nell'ordinamento, l'estensione degli effetti della direttiva oltre i limiti imposti dal Trattato UE.

Riassumendo, sulla base della attuale giurisprudenza comunitaria, il fondamento delle "mere ripercussioni negative" potrebbe essere rintracciato, secondo la più recente prospettazione, anche o solo nel diritto interno. In base, infatti, all'autonomia procedurale di cui gode lo Stato membro, nulla impedirebbe ai giudici nazionali, nell'esercizio delle loro competenze, di ammettere, discrezionalmente, appoggiandosi sul solo diritto interno, anche alla luce di un possibile effetto ostativo (o "di opposizione") della sentenza pregiudiziale interpretativa della Corte di giustizia, il prodursi di conseguenze indirette (negative) nel giudizio tra soli privati, a seguito della accertata contrarietà, in via

[117] Così, *ex multis*, Corte di giustizia, sentenza del 24 gennaio 2012, causa C-282/10, *Dominguez*, EU:C:2012:33, punto 25 ss. Vedi, sul punto, R. BARATTA, *Il* telos *dell'interpretazione conforme all'*acquis *dell'Unione*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2015, pp. 28-48, spec. p. 41, per il quale al giudice nazionale viene così affidato «un compito non indifferente che presuppone una capacità interpretativa non 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». In merito alla necessità che «il giudice nazionale prenda in considerazione tutto il diritto nazionale», si veda anche Corte di giustizia, sentenza del 5 ottobre 2004, cause riunite da C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer*, EU:C:2004:584, punto 115. Sui limiti, infine, rappresentati dai «principi generali di certezza del diritto e di irretroattività» e dal fatto che l'interpretazione conforme «non può servire da fondamento ad un'interpretazione *contra legem* del diritto nazionale», per tutte, sentenza *Corneli*, cit., punto 138 ss., che però di seguito precisa che il divieto di una interpretazione *contra legem* «riguarda solo l'ipotesi in cui il diritto nazionale non possa ricevere un'interpretazione tale da sfociare in un risultato compatibile con quello perseguito dalla disposizione del diritto dell'Unione di cui trattasi» (*ivi*, punto 141), per poi concludere affermando la possibilità di interpretare la normativa interna in maniera conforme al diritto dell'Unione. Nel senso, tuttavia, che in questo modo la Corte sia andata molto al di là dell'obbligo di interpretazione conforme, fornendo di fatto «un'interpretazione delle norme italiane che ne snatura profondamente il significato», vedi I. ANRÒ, *La nozione di «interpretazione* contra legem*» nella sentenza* Corneli *della Corte di giustizia: una nuova limitazione all'applicazione del diritto nazionale?*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, 2025, n. 2, pp. 1-12, a pp. 10 e 12, reperibile *online* («travolgendo il significato letterale»). In merito, vedi anche, C. PESCE, *Prime riflessioni sulla sentenza della Corte di giustizia BCE e Commissione/Corneli (15 luglio 2025, C-777/22 P e C-789/22 P) tra profili rilevanti e ricadute di ordine sistematico*, in *Unione europea e Diritti*, 2025, n. 2, pp. 1-16, reperibile *online*; e A. RANTOS, *L'interpretation conforme du droit national au regard du droit de l'Union: portée et limites*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, fascicolo speciale, 4 settembre 2025, pp. 1-25, p. 14 s., reperibile *online*.

incidentale, della norma interna alle disposizioni della direttiva inattuata. Vista sotto questa angolazione, quella stessa giurisprudenza di legittimità e di merito, già ricordata come possibile aggancio per una interpretazione conforme, potrebbe così anche rilevare come evidenza della volontà dell'ordinamento italiano[118] di riconoscere, in determinate fattispecie, la possibilità che si producano effetti orizzontali *inter privatos*.

L'ordinamento dell'Unione riposa su un principio formale, il primato, in sé irrinunciabile, quale nucleo essenziale dell'ordinamento stesso, che interagisce con il principio materiale, riferibile agli effetti di detto primato, che detta invece la regola del caso concreto, declinando gli effetti stessi in relazione, da un lato, alla specifica categoria di atti prevista nei Trattati e, dall'altro, al diverso atteggiarsi al riguardo dei singoli ordinamenti. Ne consegue che, rimanendo fermo il primato, gli effetti, diretti o meno, verticali od orizzontali, possono variare sull'asse sia verticale (nei riguardi della fonte dell'Unione, secondo i principi di quel diritto) sia orizzontale (all'interno dei singoli ordinamenti, in ragione della loro autonomia processuale) e quindi relativamente non solo al disposto dei Trattati, ma anche al contesto normativo dei singoli ordinamenti in cui sono calati[119].

In definitiva, l'Unione si arresta dove è giunta la giurisprudenza della Corte di giustizia; al di là di tale linea di demarcazione la parola rimane agli Stati. Se spetta dunque agli Stati fornire la risposta, non dovremmo meravigliarci di quella differenza di soluzioni da Stato a Stato che non solo è coerente con la natura delle direttive, ma è anche connaturata al sistema dell'Unione, basato appunto sulle diversità come tali da salvaguardare; in altre parole, se in alcuni Stati membri verrà riconosciuto un effetto orizzontale alle direttive, e in altri no, questa sarà una conseguenza che esprime, sul piano della interazione fra ordinamenti, il principio di leale collaborazione di cui all'art. 4, par. 3, TUE, in virtù del quale l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento, il più lato possibile, degli obblighi derivanti dai Trattati.

Sarebbe però illusorio ritenere che anche così siano risolti tutti i possibili problemi e che quindi, con il superamento del divieto di effetti orizzontali, nel modo in precedenza illustrato, l'ordinamento dell'Unione possa dirsi guarito dalla sua "malattia infantile"[120]. Una cosa tuttavia pare inconfutabile: pur con tutte le incertezze, il principio affermato

[118] Per considerazioni analoghe, vedi G. FRANSONI, *Effetto diretto e IVA. Possibili evoluzioni di una nozione al confine fra politica e diritto*, in *Rivista di Diritto Tributario. Supplemento online*, 17 aprile 2025, pp. 1-11.

[119] Per ulteriori approfondimenti sulle radici della questione degli effetti orizzontali delle direttive e sulla coerenza della ricostruzione di metodo proposta nel testo con l'evoluzione dei rapporti tra diritto dell'Unione, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia sul primato, e ordinamenti nazionali, nel prisma del sacrificio reciproco di sovranità, vedi R. CAFARI PANICO, *Il sacrificio reciproco*, cit.

[120] P. PESCATORE, *The doctrine of "direct effect": An infant disease of comunity law*, in *European Law Review*, 1983, ripubblicato nel 2015, pp 135-153.

dalla Corte di giustizia nelle sentenze *Thelen Technopark Berlin* e *Gabel Industria Tessile e Canavesi* non può essere ignorato.

Altrettanto certo è che l'intreccio tra il principio dell'interpretazione conforme, le situazioni triangolari e il principio del primato è destinato a durare e a offrire altre sorprese ogniqualvolta si discuta degli effetti nei rapporti tra privati delle disposizioni di una direttiva inattuata, alla luce della loro interpretazione da parte della Corte di giustizia. Se la saga del rimborso dell'addizionale all'accisa può dunque ritenersi (tutto sommato) oggi terminata, il «vizio d'origine»[121] delle direttive continuerà certamente a suscitare incertezze e complicazioni.

[121] G. TESAURO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, a cura di P. DE PASQUALE, F. FERRARO, 3ª ed., vol. I, Napoli, 2021, p. 259, per il quale il vizio, da cui sono originati tutti i problemi, è rintracciabile nella circostanza che «l'effetto diretto non sia mai stato costruito come connotazione intrinseca dell'atto».

ABSTRACT: Nonostante l'efficacia orizzontale delle direttive sia pacificamente negata, in ragione del c.d. divieto di effetti orizzontali, le direttive inattuate possano comunque produrre effetti negativi (indiretti) nei riguardi dei terzi. Delle varie ipotesi gli Autori prendono in considerazione quelle relative all'operare del principio dell'interpretazione conforme e soprattutto delle situazioni c.d. triangolari, in relazioni alle quali possono prodursi per i terzi "mere conseguenze negative". La sentenza della Corte costituzionale 43/2025, dichiarando l'illegittimità costituzionale della addizionale all'accisa sull'energia elettrica, ha posto termine al contrasto giurisprudenziale in materia, senza tuttavia fornire una risposta definitiva alla questione dell'efficacia orizzontale delle disposizioni di una direttiva dotate di efficacia diretta. L'opinione degli Autori è che, fermo restando il ricorso allo strumento dell'interpretazione conforme, sulla base della sentenza *Gabel Industria Tessile e Canavesi* della Corte di giustizia, gli Stati membri, in virtù della autonomia procedurale di cui godono, possono attribuire alle disposizioni della direttiva non attuata anche effetti (orizzontali) *inter privatos.*

PAROLE CHIAVE: imposte; primato; direttive; divieto di efficacia orizzontale; interpretazione conforme; effetti indiretti; autonomia procedurale.

The horizontal effectiveness of directives in European and constitutional case law

ABSTRACT: *Although the horizontal effectiveness of directives is undisputedly denied, due to the so-called prohibition of horizontal effects, unimplemented directives may still have negative (indirect) effects on third parties. Of the various hypotheses, the authors consider those relating to the application of the principle of consistent interpretation and, above all, so-called triangular situations, in relation to which "mere negative consequences" may arise for third parties. The Constitutional Court's ruling no. 43/2025, declaring the constitutional illegitimacy of the additional tax on electricity, put an end to the jurisprudential conflict on the matter, without, however, providing a definitive answer to the question of the horizontal effectiveness of the provisions of a directive with direct effect. The authors' opinion is that, without prejudice to the use of the instrument of consistent interpretation, on the basis of the* Gabel Industria Tessile e Canavesi *judgment of the Court of Justice, Member States, by virtue of their procedural autonomy, may also attribute (horizontal) inter privatos effects to the provisions of the unimplemented directive.*

KEYWORDS: taxes; primacy; directives; prohibition of horizontal effectiveness; conforming interpretation; indirect effects; procedural autonomy.