

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
DELLA UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORE RESPONSABILE
CLAUDIO SACCHETTO
DELLA UNIVERSITÀ DI TORINO

BOARD OF TRUSTEES

PHILIP BAKER, MICHAEL LANG, PAUL McDANIEL,
CLAUDINO PITA, H. DAVID ROSENBLOOM,
FRANS VANISTENDAEL, KEES VAN RAAD

SCIENTIFIC COMMITTEE

Fabrizio AMATUCCI, Gauthier BLANLUET, Yariv BRAUNER,
Roberto CORDEIRO GUERRA, Matthias DAHLBERG, Daniel DEAK,
Lorenzo DEL FEDERICO, Eugenio DELLA VALLE, Wouter DEVROE,
Francisco GARCIA PRATS, Daniel GUTMANN, Marjaana HELMINEN,
Pedro Manuel HERRERA MOLINA, Eric KEMMEREN, Giuseppe MARINO,
Giuseppe MELIS, Xavier OBERSON, Pasquale PISTONE, Ian ROXAN,
Josef SCHUCH, Wolfgang SCHÖN, Alain STEICHEN, Heleno TORRES.



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2007

S O M M A R I O

Dottrina		
EDITORIALE	Pag. 395	
BARKER W.B., The three faces of equality: constitutional requirements in taxation	» 405	Argentina (Av. Cristian Billardi) Pag. 609
CASAS J.O., La delegación argentina a las primeras jornadas latino americanas de derecho tributario	» 457	Brasil (Prof. Flávio Rubinstein) » 617
ALARCON GARCIA G., MARTINEZ SERRANO A., QUIÑONES VIDAL E., La conciencia fiscal en España	» 491	Colombia (Prof. Plazas Vegas) » 638
DELLA VALLE E., MELIS G., Possono essere ripresi a tassazione gli interessi relativi ad un finanziamento infruttifero erogato a consociate estere comunitarie?	» 509	Mexico (CIAT)
PERSIANI A., Organizzazione mondiale del commercio. Disciplina in materia di sovvenzioni ed imposizione diretta: alcune riflessioni	» 515	Panama (CIAT)
		Uruguay (CIAT)
		Documenti
		(a cura della Dott. Enrica Tucci) » 643
		Internet
		(a cura del Dott. Daniele Mandelli)
		» 645
		Convenzioni internazionali
		(a cura del Dott. Giuseppe Corasaniti)
		» 647
		Diritto finanziario comparato
(a cura del Prof. Marco Barassi) » 569		Bollettino bibliografico
		(a cura del Dott. Andrea Ballancin)
		» 659
		U.S. International Tax Review
(a cura dei Dott. Gianluca Queiroli e Luca Melchionna)	» 587	Recensioni
		» 667
		Fiscalità dell'Unione europea
Rassegna di fiscalità sudamericana	» 609	(a cura del Prof. Franco Roccagliata e della Dott.ssa Maria Giuseppina Valente)
		» 679

**Massimario di giurisprudenza
dell'Unione europea**
(a cura dell'Avv. Sara Armella e
del Dott. Gianluigi Bizioli) Pag. 695

Note a sentenza

COMOGLIO L.P., L'applicazione
delle direttive comunitarie ed il
principio *jura novit curia* » 709

VERRIGNI C., La direttiva 2003/
96/CE sulla tassazione del-
l'energia ed il suo tardivo rece-

pimento nell'ordinamento ita-
liano Pag. 735

GRANDINETTI M., Ancora sulla
compensazione transfrontaliera del-
le perdite infragruppo e libertà
fondamentali: il caso *Rewe* » 751

TESSA B., *Denkavit Internatio-
naal*: nuova tendenza della
CGCE in tema di rilevanza del-
la convenzione contro le doppie
imposizioni nel giudizio di
compatibilità con i principi co-
munitari di una norma tributa-
ria interna? » 761

La direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dell'energia ed il suo tardivo recepimento nell'ordinamento italiano (*)

La Repubblica italiana non ha adottato, entro il termine stabilito, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, 2003/96/CE, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, ed è pertanto venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza dell'art. 10 del trattato CE.

Corte di giustizia CE, sez. V, 5 ottobre 2006, causa C-360/05, *Commissione c. Repubblica italiana*, reperibile sul sito <http://curia.eu.int>.

(*) SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La direttiva 2003/96/CE ed il quadro comunitario per la tassazione dell'energia. – 3. Il tardivo recepimento della direttiva. – 4. Il procedimento di infrazione ex art. 226 del trattato CE. – 5. Conclusioni.

1. – Premessa

La commissione ha presentato ex art. 226 trattato CE, un ricorso contro l'Italia in cui si chiede alla Corte di condannare lo Stato membro per l'inadempimento degli obblighi posti dalla direttiva 2003/96/CE che ristruttura il sistema di tassazione dei prodotti energetici. La commissione ha sostenuto che l'Italia non ha modificato la normativa nazionale entro il termine, né ha comunicato l'adozione di alcuna norma per la sua trasposizione.

La Corte di giustizia ha accertato l'inadempimento della Repubblica italiana per il mancato recepimento, nel termine stabilito, della direttiva e l'ha condannata per essere venuta meno agli obblighi comunitari derivanti dal trattato CE, art. 10 (1).

Come è noto la direttiva 2003/96/CE prevede che «gli stati membri adottano e pubblicano le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, necessarie per conformarsi alla presente direttiva, entro il 31 dicembre 2003. Essi ne informano immediatamente la commissione (art. 28, n. 1)». La commissione, non avendo ricevuto dall'Italia alcuna informazione circa l'adozione di disposizioni necessarie per adeguare la normativa nazionale alla normativa comunitaria, ha avviato il procedimento per inadempimento di cui all'art. 226, trattato CE. La commissione ha intimato altresì all'Italia di presentare le proprie osservazioni ed in data 14 dicembre 2004, ha emesso un parere motivato, invitando lo Stato membro ad adottare le misure necessarie, nei due mesi successivi alla notifica del parere.

(1) Si ha notizia che anche per la Germania e per la Francia, a causa del mancato adeguamento della normativa nazionale alla direttiva 2003/96/CE, la commissione abbia avviato il procedimento di infrazione ex art. 226 trattato CE, presentando ricorso alla Corte di giustizia (in data 23 febbraio 2006 nei confronti della Repubblica federale di Germania, causa C-109/06 e in data 20 settembre 2006 nei confronti della Repubblica francese, causa C-388/06).

alle esigenze di armonizzazione di un settore strategico come quello energetico (6).

L'intervento si è reso necessario in quanto disomogenei livelli di tassazione dei prodotti energetici, diversi dagli oli minerali, possono pregiudicare il buon funzionamento del mercato interno. Invero, se da un lato sono stati inclusi nel campo dell'armonizzazione anche l'energia elettrica, il gas naturale, il carbone e gli oli vegetali (la cui tassazione era stata lasciata fuori dall'intervento comunitario di armonizzazione del 1992 e rimessa alla discrezionalità dei singoli Stati membri), dall'altro viene ampliata la potestà impositiva degli Stati in materia, attraverso la previsione di una serie di regimi transitori e di articolate deroghe al sistema armonizzato (7).

Inoltre, sono stati definitivamente esclusi dal regime armonizzato gli oli minerali non impiegati «come carburanti per motori o come combustibili per riscaldamento (8)», tra cui anche gli oli lubrificanti (9).

L'obiettivo della direttiva 2003/96/CE è quello di ridisegnare, con particolare riferimento all'energia elettrica ed al gas, le regole di tassazione in materia di accise connesse alle operazioni commerciali realizzate da contribuenti nazionali; in virtù della considerazione che le accise hanno un'influenza immediata sui prezzi di mercato dei prodotti.

(6) La dottrina spagnola è molto sensibile al tema della tassazione energetica v.: Herrera Molina, *Nuevas perspectivas de armonización fiscal*, in *Nue* 2000, 85 ss.; Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental*, Barcelona, 2000, 19 ss.; Carvajo Vasco, *El proceso de armonización fiscal en la Unión europea. Las perspectivas actuales*, in *Nue*, 2002, 89 ss.; Luchena Mozo, *Fiscalidad de la energía*, in *Cronica tributaria*, 2003, 23 ss.; Tejerizo Lopez, *Fiscalità regionale ed ambiente: l'esperienza spagnola*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, 37 ss. In Italia la bibliografia in argomento appare piuttosto scarna tuttavia si può far riferimento a: Cerioni, *I prodotti energetici utilizzati dalle imprese*, in *L'IVA*, 2004, 520 ss.; Orsini, *La tassazione indiretta dei prodotti energetici*, in *Trib. loc. reg.*, 2004, 684 ss.; Id., *La tassazione sui prodotti energetici alla luce della direttiva 2003/96/CE*, in *Tributi on line*, www.finanze.it, n. 12 del 2005 (l'autore rileva come tale processo di armonizzazione porterà significativi cambiamenti all'interno degli Stati membri sia per quanto riguarda il profilo della tassazione dei prodotti energetici sia per quanto riguarda le prospettive di defiscalizzazione riservate alle imprese energivore, ai combustibili, ai carburanti alternativi ed ai distillati del petrolio).

(7) In tal senso si segnala la decisione 2005/767/CE del Consiglio, del 24 ottobre 2005 (in G.U.C.E. 4 novembre 2005, serie L, n. 290, 25), che autorizza la Francia ad applicare un livello di tassazione differenziato su taluni carburanti per motori, conformemente all'art. 19 della direttiva 2003/96/CE.

(8) Il 22° considerando della direttiva precisa che «i prodotti energetici dovrebbero essere essenzialmente disciplinati dal quadro comunitario quando sono usati come combustibile per riscaldamento o carburante per motori. A questo riguardo è nella natura e nella logica del sistema tributario escludere dal campo di applicazione del quadro comunitario l'uso combinato di prodotti energetici e l'uso di prodotti energetici per fini diversi dall'utilizzazione come carburante...».

(9) La Corte di giustizia (CGCE 25 settembre 2003, causa C-437/01) ha dichiarato l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti incompatibile con le disposizioni contenute negli artt. 2, n. 2 e 8, n. 1, lett. a), della direttiva 92/81/CEE, che prevedevano l'esenzione generalizzata dall'accisa sugli oli minerali non destinati all'impiego come carburanti o combustibili. In argomento v. Cerioni, *I limiti all'introduzione di imposte indirette nel settore delle accise armonizzate secondo la Corte di giustizia*, in *Giur. imp.*, 2003, 1562 ss.; Mercurio, *Illegittima l'imposizione sugli oli lubrificanti*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, III, 231 ss.

applicabile rispettivamente alle imprese ed ai soggetti diversi dalle imprese.

Tra gli altri obiettivi del Legislatore comunitario emerge anche quello di introdurre un sistema di tassazione dei prodotti energetici più compatibile con la tutela dell'ambiente, anche alla luce della ratifica da parte della Comunità del Protocollo di Kyoto (14).

Al riguardo, si evidenzia, che l'art. 2 del trattato CE individua fra gli obiettivi fondamentali il rispetto dell'ambiente, richiedendo agli Stati membri ed alle istituzioni dell'Unione di promuovere una politica ambientale fondata sulla prevenzione, sulla correzione dei danni e sul noto principio «chi inquina paga» (art. 174 del trattato) (15). Per una efficace attuazione della politica ambientale si richiede altresì che le esigenze ambientali siano integrate, nella definizione e nell'attuazione, dalle diverse politiche comunitarie enunciate dall'art. 6 del trattato. In tale contesto la direttiva 2003/96/CE contempla trattamenti di favore per le imprese che concludano accordi volti a migliorare significativamente la tutela dell'ambiente e l'efficienza energetica.

Già ad un esame sommario della direttiva emerge il passaggio da una finanza neutrale (16) ad una finanza funzionale che si realizza, appunto, anche mediante l'armonizzazione che ha l'obiettivo sia di rendere omogeneo il livello di tassazione dei prodotti energetici, sia di realizzare obiettivi di tutela ambientale.

(14) Il riferimento è al 7° considerando della direttiva che indica la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità fra gli strumenti disponibili per conseguire gli obiettivi del protocollo di Kyoto sottoscritto nell'ambito della Conferenza svoltasi nel dicembre del 1997, avente ad oggetto la riduzione delle emissioni di gas serra da parte degli Stati del 5% nel periodo 2008-2012, rispetto ai livelli del 1990.

(15) A tal fine gli Stati, fra i vari strumenti, possono avvalersi anche della leva fiscale, tassando il consumo dei beni e dei servizi inquinanti proprio in applicazione del «chi inquina paga». Su tali profili si rinvia a: Gallo - Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 142 ss.; Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1621 ss.; Ago, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 204, 125; Selicato, *Imposizione fiscale e principio «chi inquina paga»*, in *Rass. trib.*, 2005, 1160 ss.; Id., *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, 203 ss.

I tributi ambientali hanno suscitato particolare interesse in Germania dove la tutela dell'ecosistema rappresenta uno dei valori che caratterizzano l'ordinamento tedesco, tant'è che sia la Costituzione federale, sia le diverse Costituzioni dei singoli Stati prevedono un articolato complesso di norme poste a tutela dell'ambiente. Per i riferimenti essenziali v. Gleria, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2003, 597 ss.

Anche nell'ordinamento spagnolo il tema della tassazione ambientale è molto sviluppato e la bibliografia è amplissima (v. *retro* nota n. 5). In Belgio i tributi ecologici sono definiti dalla legge quali «accise gravanti su specifici prodotti al momento dell'immissione al consumo, determinate in ragione dei danni ecologici che questi ultimi si ritiene possano produrre» (per ulteriori approfondimenti sull'ordinamento belga v. per tutti, Malherbe - Vanvyve, *Environmental taxation: the Belgian experience*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, 61 ss.).

(16) Per il concetto di «finanza neutrale» quale connotato dell'ordinamento comunitario v.: Boria, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, 110; La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, 375.

dotti energetici utilizzati per il trasporto di passeggeri e di merci sulle reti ferroviarie; g) per i prodotti energetici utilizzati per la navigazione su vie navigabili interne, escluse le imbarcazioni private da diporto; h) per il gas naturale in caso di mercati emergenti (art. 15) (22).

Per ciò che concerne il livello di tassazione dei diversi prodotti energetici, il provvedimento comunitario prevede ad es. all'art. 5, la possibilità di applicare aliquote differenziate anche all'interno del territorio nazionale a condizione che si rispetti l'aliquota minima. È chiaro che la differenziazione deve essere compatibile con il diritto comunitario e deve essere direttamente connessa con la qualità e l'uso del prodotto (trasporti pubblici locali di passeggeri - compresi i taxi - raccolta di rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze).

Anche dalla disciplina delle agevolazioni emerge una logica di finanza funzionale infatti, la direttiva 2003/96/CE è proiettata a realizzare non solo un equilibrato assetto della fiscalità di settore ma anche a raggiungere gli obiettivi della politica comunitaria in materia energetica ed ambientale.

La direttiva 2003/96/CE individua anche prodotti ai quali essa non si applica (art. 2, par. 4). Su tali beni, esclusi dal regime armonizzato, resta ferma la potestà impositiva dei singoli Stati, che possono così attuare manovre di politica economica (art. 2, par. 4, lett. a), volte a reperire risorse finanziarie attraverso l'istituzione di accise non armonizzate.

La direttiva non si applica a determinati impieghi dei prodotti energetici. Trattasi degli usi per «finalità diverse dall'impiego come carburante o come combustibile», nonché agli «usi combinati» dei prodotti energetici. In particolare, si ha un uso combinato quando il prodotto è utilizzato sia come combustibile sia per fini diversi dalla combustione o dalla carburazione. Tuttavia, l'utilizzo dei prodotti energetici, per fini diversi dalla combustione e dalla carburazione, pur essendo escluso dall'accisa armonizzata (art. 2, 4° comma, lett. b), direttiva 2003/96/CE, è comunque assoggettato alle disposizioni generali previste dalla direttiva 92/12/CEE in tema di controllo e di circolazione. Ne deriva che gli Stati membri, per tali aspetti, devono attenersi alla disciplina comunitaria.

L'art. 3 della direttiva 2003/96/CE precisa, infine, che i riferimenti agli oli minerali ed alle accise applicate agli oli minerali contenuti nella direttiva 92/12/CEE sono estesi a tutti i prodotti energetici in essa contemplati.

Per l'energia ed il gas naturale viene previsto, in modo del tutto nuovo rispetto al passato, che l'imposta sia esigibile solo al momento della fornitura da parte del distributore o del redistributore, si sposta dunque il momento di tassazione dalla produzione al consumo (23).

(22) Tali riduzioni o esenzioni sono applicate sotto forma di rimborso totale o parziale dell'imposta versata, potendo configurare aiuti di Stato, è necessaria la notifica alla commissione.

La direttiva prevede forme di rimborso alle imprese che fanno investimenti per ottimizzare l'uso dell'energia o che sostengono costi energetici, non connessi ai trasporti, superiori al 10% dei costi totali di produzione, o che utilizzano fonti di energia rinnovabili. Si precisa che sarà il produttore ad essere rimborsato dell'imposta pagata dal consumatore sull'elettricità.

(23) L'art. 21, par. 5, della direttiva 2003/96/CE, dispone che il gas naturale è soggetto a tassazione e diviene imponibile solo al momento della fornitura da parte del distributore o del redistributore e non, come previsto in via generale dall'art. 5 della direttiva 92/12/CEE per tutti i prodotti soggetti ad accisa, al «momento della loro fabbricazione nel

In tale contesto è interessante acclarare quali siano le disposizioni da applicare in caso di discordanza tra le attuali norme nazionali, che riflettono ancora le norme delle vecchie direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, ed il mutato quadro comunitario di riferimento, considerando l'entrata in vigore della normativa nazionale di recepimento fissata per il 1° giugno 2007 (26).

Dall'esame della direttiva emerge un sistema fortemente differenziato rispetto alla normativa interna prevista dal d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (T.U. accise), già a partire dall'elenco dei prodotti assoggettati ad accisa.

Orbene, come è noto le direttive, per essere considerate direttamente efficaci (27), negli ordinamenti degli Stati membri, devono possedere determinati requisiti (28).

scali esistenti tra le diverse zone del Paese con la previsione di un'aliquota di accisa sugli oli minerali da riscaldamento diversificata, correlata alla quantità di consumi, che avrebbe consentito la riduzione dell'incidenza nelle aree climaticamente svantaggiate, e un'aliquota di accisa sugli oli minerali diversificata per le isole minori, compatibilmente con la disciplina comunitaria. Inoltre, conformemente alle proposte di direttiva, confluite successivamente nella direttiva 2003/96/CE, si ricomprendeva, tra le accise armonizzate, l'imposta erariale sul consumo dell'energia elettrica e l'imposta sui consumi di carbone e di coke.

(26) Ai sensi dell'art. 249 del trattato CE, le direttive, strumento privilegiato di attuazione del processo di armonizzazione fiscale, a differenza dei regolamenti, non hanno portata generale; vincolano gli Stati membri soltanto al raggiungimento dei risultati e necessitano, ai fini della loro applicabilità, di un atto normativo interno di recepimento. L'utilizzo delle direttive consente il raggiungimento di determinati obiettivi comuni, lasciando agli Stati un certo margine di discrezionalità nella scelta delle modalità ritenute più idonee allo scopo.

(27) Sull'efficacia immediata delle direttive comunitarie in materia fiscale si rinvia a: Braccioni, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 221 ss.; Sacchetto, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 281 ss.; Gallo, *La VI direttiva comunitaria concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali: contenuto precettivo e sua applicabilità immediata in materia di aliquota sui conferimenti di immobili*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, II, 86 ss.; Selicato, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in *Riv. dir. fin.*, 1990, II, 66 ss.; Daniele, *La Corte di giustizia conferma l'efficacia diretta «intermittente» delle direttive comunitarie*, in *Foro it.*, 1995, IV, 38 ss.; Fantozzi, *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati*, relazione tenuta al Convegno di studio «Le ragioni del diritto tributario in Europa», svoltosi a Bologna il 26-27 settembre 2003; La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, cit., 79 ss.

Il principio dell'efficacia diretta fu elaborato dalla Corte di giustizia sin dagli anni 70. Per la Corte le disposizioni contenute in atti comunitari, direttamente applicabili, sono idonee a produrre situazioni giuridiche soggettive non solo nei confronti degli Stati, ma anche nei confronti dei singoli contribuenti i quali possono chiedere l'applicazione della direttiva direttamente al giudice nazionale a prescindere da qualsiasi intervento legislativo (fra le tante v.: Corte di giustizia, 6 ottobre 1970, causa C-9/70, *Franz Grad*, in *Foro it.*, 1971, IV, 1; Corte di giustizia, 17 dicembre 1970, causa C-33/70, *Spa Sace*, in *Racc.*, 1213 ss.; Corte di giustizia, *Commissione Cee c. Repubblica Italiana*, causa 52/75, in *Racc.*, 1976, 277; Corte di giustizia, *Ratti*, 5 aprile 1979, causa 148/78, in *Racc.*, 1979, 1629; Corte di giustizia, *von Colson e Kamann*, 10 aprile 1984, causa 14/83, in *Racc.*, 1984, 1891; Corte di giustizia, *Marshall*, 26 febbraio 1986, causa 27/84, in *Racc.*, 1986, 72; Corte di giustizia, *Foster*, 12 luglio 1990, causa 188/89, in *Racc.*, 1990, I, 4135).

(28) La Corte di giustizia ha precisato i requisiti dell'efficacia diretta delle direttive comunitarie: lo Stato membro non deve avere adottato, entro i termini previsti, i provvedimenti di attuazione; inoltre le disposizioni comunitarie devono risultare incondizionate e sufficientemente precise (in tal senso Corte di giustizia 5 aprile 1979, causa C-148/78, *Rat-*

Nelle ipotesi in cui non vi sia, come nel caso di specie, alcuna norma nazionale di recepimento della direttiva comunitaria, affinché essa possa spiegare effetti diretti nell'ordinamento interno, è necessario, che venga appurato in via interpretativa se tale direttiva, o semplicemente alcune sue norme, siano dotate di quei requisiti minimi che la giurisprudenza comunitaria ritiene necessari ai fini della loro diretta applicabilità.

Pertanto diviene imprescindibile valutare, preliminarmente, in quale contesto normativo si inserisce la direttiva 2003/96/CE e quali sono i rapporti, nel caso di specie, con la normativa interna che colpisce i medesimi presupposti impositivi.

Verosimilmente la disciplina delle esenzioni, riservata a determinati usi dei prodotti energetici, è immediatamente applicabile nell'ordinamento degli Stati membri poiché non consente loro alcun margine di discrezionalità, altrimenti la stessa esenzione perderebbe «l'effetto utile». Si pensi all'art. 14 della direttiva che prevede l'esenzione da accisa per i prodotti energetici e per l'elettricità utilizzati per produrre elettricità o forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea e nelle acque comunitarie.

Situazione ben diversa si pone per le norme della direttiva che prevedono regimi agevolativi, si pensi all'art. 15 e ss., che consente agli Stati di ridurre totalmente o parzialmente il livello di tassazione dei prodotti energetici ecocompatibili. Infatti, per tali regimi gli Stati possono intervenire con un certo margine di discrezionalità ed optare per la riduzione dell'aliquota in luogo della piena tassazione; ed è proprio tale discrezionalità legislativa a precludere l'efficacia diretta.

Certo è che tali questioni applicative, rendendo incerti i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti daranno luogo sicuramente ad un notevole contenzioso.

Per quanto riguarda l'obbligo di esentare da tassazione i prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica (art. 14, direttiva 2003/96/CE), nella prassi è già emersa la problematica e si prospetta un riconoscimento del diritto al rimborso dell'accisa pagata per l'impiego di un prodotto (già tassato) nella produzione di energia elettrica.

L'efficacia immediata delle disposizioni della direttiva 2003/96/CE pone il problema di quali possano essere le conseguenze derivanti dalla mancata attuazione, da parte dell'ordinamento interno, di una direttiva comunitaria che attribuisca la titolarità di posizioni giuridico-soggettive.

La Corte di giustizia ha riconosciuto la responsabilità degli Stati membri per l'omessa attuazione di una direttiva comunitaria qualora essa sia di diretta applicabilità, con conseguente sorgere, a carico di tali Paesi di un'obbligazione risarcitoria nei confronti dei singoli soggetti lesi (32).

In tale ipotesi la responsabilità risarcitoria a carico dello Stato si fonda, secondo la Corte, sia sull'art. 249, 3° comma, del trattato UE, in forza del quale gli Stati membri sono tenuti a realizzare tutti i provvedimenti necessari a conseguire il risultato prescritto da una direttiva, sia sull'art. 5, secondo cui gli Stati devono adottare tutte le misure di carattere generale o particolare idonee ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto comunitario.

578; Gaja, *Fonti comunitarie*, in *Dig. disc. pubbl.*, VI, Torino, 1991.

(32) Corte di giustizia, 19 novembre 1991, cause riunite 6/90 e 9/90, *Francovich e Bonifaci*, in *Racc.*, 1991, 5357.

Secondo l'orientamento prevalente il contribuente che ha versato un tributo incompatibile con le disposizioni comunitarie non può esperire l'azione aquiliana; si esclude la responsabilità dello Stato, in quanto la norma comunitaria violata non è direttamente preordinata ad attribuire al contribuente situazioni giuridico-soggettive attive ma, a limitare l'esercizio della potestà impositiva dello Stato, inoltre manca il nesso di causalità tra la violazione ed il danno subito dal contribuente, in quanto lo stesso può promuovere a sua tutela le normali azioni di rimborso e/o di contestazione delle pretese impositive illegittime.

4. - Il procedimento di infrazione ex art. 226 del trattato CE

Nella concreta fattispecie, oggetto della sentenza in rassegna, la Corte di giustizia ha accolto il ricorso per inadempimento ex art. 226 del trattato CE, promosso dalla commissione, nei confronti dell'Italia, per il mancato recepimento, entro il termine stabilito, della direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dell'energia.

È noto che la maggior parte del diritto comunitario trova applicazione mediante il recepimento delle direttive nella legislazione degli Stati membri. Soltanto in alcuni settori trova applicazione mediante appositi regolamenti ed attività amministrativa prodotta direttamente dalle istituzioni comunitarie.

In materia tributaria le violazioni dell'ordinamento comunitario sono riferibili in primo luogo agli Stati membri, per quanto riguarda l'attuazione delle direttive, che tuttavia in gran parte risultano *self-executing*, come del resto per alcune norme della direttiva 2003/96/CE, ed in secondo luogo alle Amministrazioni finanziarie nazionali, per quanto riguarda la concreta gestione dei rapporti tributari.

In tale prospettiva risulta evidente il ruolo della procedura di infrazione, o azione di inadempimento, di cui all'art. 226 trattato CE, anche se l'assoluta marginalità che riveste il singolo ne rappresenta un forte limite. Ed invero è proprio la spinta dei privati che rende virtuosamente incisivo, l'altro controllo giurisdizionale sulla corretta applicazione del diritto comunitario negli Stati membri, e cioè quel rinvio pregiudiziale ex art. 234, in base al quale il Giudice nazionale rimette alla Corte di giustizia la questione sull'interpretazione o sulla validità di una norma comunitaria.

L'azione di inadempimento si ricollega alla funzione della commissione che deve vigilare sulla corretta applicazione del diritto comunitario da parte degli Stati membri ai sensi dell'art. 211 trattato CE; ad essa conseguentemente compete la naturale attivazione della procedura. Laddove la commissione ritenga che uno Stato abbia mancato agli obblighi ad esso incombenti in virtù del trattato, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni; qualora lo Stato non si conformi a tale parere la commissione può adire la Corte di giustizia. Nel caso in cui i giudici comunitari accertino la sussistenza dell'infrazione, lo Stato è tenuto ad assumere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza comporta, per assicurare l'adempimento degli obblighi comunitari.

ario: il caso Gabrielli, in *Riv. dir. int.*, 1994, I, 617 ss.; Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 155 ss.; Califano, *Efficacia diretta della Direttiva comunitaria sulla raccolta di capitali*, cit., 328 ss.

del prodotto ai consumatori finali, ovvero al momento del consumo per uso proprio (art. 1, 14° comma, lett. *i*, d.lgs. n. 26 del 2007); si individuano anche i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sul gas naturale, con conseguente diritto di rivalsa sui consumatori finali.

5. – Conclusioni

Di fronte al mancato recepimento di una direttiva, il procedimento di infrazione *ex art.* 226 trattato CE rappresenta un valido strumento indiretto di tutela del contribuente. Infatti a differenza del comportamento della Repubblica italiana che non si è adeguata alle disposizioni della direttiva 2003/96/CE neppure a seguito dell'intimazione da parte della commissione, nella maggior parte dei casi tale procedura si definisce già nella fase precontenziosa, inducendo gli Stati membri ad adeguarsi ai rilievi della commissione.

La direttiva sulla tassazione dell'energia esprime concretamente il passaggio da una finanza neutrale ad una finanza funzionale. Invero, il progetto di armonizzazione dell'imposizione indiretta che inizialmente aveva solo l'obiettivo di realizzare una tassazione omogenea tra gli Stati membri, esprime ora il compito di realizzare anche gli obiettivi di politica comunitaria in tema di tutela ambientale.

Nel caso di specie si è visto come il mancato adeguamento della disciplina interna alla normativa comunitaria ha determinato la riscossione di accise, sul consumo dell'energia elettrica impiegata nei processi produttivi, risultate poi incompatibili con la direttiva, che per tali casi ha previsto l'esenzione. I contribuenti potranno proporre azioni di rimborso, basandosi sulla immediata efficacia della direttiva.

Seguendo l'orientamento della Corte di giustizia, le norme della direttiva 2003/96/CE che prevedono esenzioni e che quindi non consentono deroghe da parte degli Stati, si possono considerare direttamente applicabili e quindi il contribuente che ha versato l'accisa potrà chiedere al giudice tributario la disapplicazione della norma interna contrastante e di conseguenza il rimborso del tributo indebitamente versato.

Con il d.lgs. n. 26 del 2007 l'ordinamento italiano ha recepito tardivamente la normativa comunitaria sulla tassazione dei prodotti energetici, innovando ampiamente la disciplina prevista dal Testo unico concernente le accise.

Dot.ssa CATERINA VERRIGNI
Università di Chieti-Pescara