

## **Prodotti soggetti ad accisa: ok alle «altre imposte indirette» solo se c'è nesso con il consumo**

Massimiliano Manduchi

L'art. 1, comma 2, della Direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 relativa al regime generale delle accise (al pari dell'art. 3, comma 2, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 che l'ha preceduto) stabilisce un obbligo chiaro e incondizionato che – a tutela del mercato comune e della disciplina fiscale armonizzata – limita le facoltà legislative degli Stati membri. Detta disposizione stabilisce infatti che

*“gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta”.*

Pertanto, Affinché uno stato possa istituire – e dunque applicare – un'ulteriore imposta indiretta, in aggiunta alle accise, devono necessariamente coesistere due condizioni.

La prima condizione è che l'ulteriore tributo abbia “finalità specifiche”: si può introdurre una ulteriore imposta indiretta sui prodotti già sottoposti ad accisa solo in presenza di una “finalità specifica”, ossia istituendo una particolare “imposta di scopo”.

La seconda concomitante e necessaria condizione riguarda la struttura del tributo, dal momento che l'ulteriore imposta deve essere conforme alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'IVA in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta.

La giurisprudenza ha quindi ampiamente approfondito la condizioni di applicabilità dell'art. 1, comma 2 cit. (in particolare, sulla nozione di “finalità specifica”, cfr. sent. CGUE 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora, in C-82/12; sent. 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C 553/13).

Nondimeno, al fine di comprendere il campo di applicazione dell'art. 1, comma 2 cit., occorre chiarire anche cosa significa la locuzione “altre imposte indirette”: a tale proposito, sono di particolare interesse le conclusioni dell'Avvocato Generale presentate il 29 ottobre 2025,

nella Causa T-653/24 Tribunale dell'Unione Europea. Nella (tutt'ora pendente) causa per rinvio pregiudiziale T-653/24, si discute infatti della compatibilità con detta disposizione di quella che a prima vista appare come un'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità (il "contributo tariffario di dispacciamento", in breve "CTD") prevista dalla normativa francese. Il CTD per l'elettricità è dovuto:

1. dai gestori delle reti pubbliche di trasporto o di distribuzione che lo applicano, in aggiunta alla tariffa di utilizzo delle reti pubbliche di trasporto e di distribuzione, ai consumatori con i quali detti gestori hanno concluso un contratto di accesso alla rete. In tale caso, esso è determinato sulla base della quota fissa, al netto delle imposte, della tariffa di utilizzo delle reti pubbliche di trasporto e di distribuzione dell'elettricità;
2. dai fornitori di elettricità che lo applicano, in aggiunta al loro prezzo di vendita, ai consumatori, quando tali fornitori hanno concluso un contratto di accesso alle reti per alimentare detti consumatori. In tale caso, il CTD è determinato sulla base della quota fissa, al netto delle imposte, della parte relativa all'utilizzo delle reti, compresa nel prezzo di vendita dell'elettricità;
3. dai fornitori di elettricità che lo applicano, in aggiunta alle tariffe di vendita. In tale caso, il CTD è determinato sulla base della quota fissa, al netto delle imposte, della parte relativa all'utilizzo delle reti, compresa nelle tariffe regolamentate di vendita di elettricità.

La legge francese stabilisce che la predetta "quota fissa, al netto delle imposte" è costituita dalla somma di una pluralità di elementi, ossia:

1. la componente annua di gestione quale definita dalla decisione che approva le tariffe di utilizzo delle reti pubbliche di trasporto e di distribuzione dell'elettricità in vigore;
2. la componente annua di conteggio quale definita dalla decisione che approva le tariffe di utilizzo delle reti pubbliche di trasporto e di distribuzione dell'elettricità in vigore;
3. la quota fissa della componente annua dei prelievi (correlata alle potenze impegnate);
4. la quota fissa della componente annua delle alimentazioni di riserva e di emergenza (costituita dalla componente annua delle alimentazioni di riserva e di emergenza, escluse la quota energia e le componenti mensili dei superamenti di potenza impegnata, nei casi in cui l'alimentazione di emergenza rientra in una

classe di tensione diversa da quella dell'alimentazione principale).

Nell'ambito dei giudizi di rimborso instaurati presso il *Conseil d'État* dai contribuenti consumatori di energia elettrica per il rimborso del CTD in quanto asseritamente in contrasto con la disciplina unionale, lo Stato francese si è difeso sostenendo che – mancando un nesso diretto e indissolubile tra il CTD e il consumo di elettricità – il contributo non costituiva un'imposta indiretta gravante direttamente o indirettamente su detto consumo e che, di conseguenza, la fattispecie non rientrava nell'ambito di applicazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. I contribuenti hanno quindi replicato che il contratto di accesso alla rete in ragione del quale il CTD è dovuto è necessariamente legato a un contratto di fornitura di elettricità a un consumatore finale e che la quota fissa delle tariffe di utilizzo delle reti pubbliche di energia elettrica in base alla quale viene determinata tale imposta è in funzione della potenza impegnata dal consumatore finale medesimo, di norma collegata al profilo dei suoi consumi.

Il *Conseil d'État* ha così sollevato innanzi al Tribunale UE due connesse questioni interpretative concernenti la nozione di “altra imposta indiretta”, ossia:

1. se l'esistenza di un meccanismo legale di ripercussione dell'imposta sul consumatore finale di un prodotto sottoposto ad accisa implichi, di per sé, l'esistenza di un nesso diretto e indissolubile tra detta imposta e il consumo del prodotto di cui trattasi, cosicché essa debba essere considerata come altra imposta indiretta anche nel caso in cui tale imposta sia calcolata indipendentemente dal quantitativo effettivamente consumato del prodotto.
2. Se un'imposta come il CTD, che è determinato in base alla quota fissa delle tariffe di utilizzo delle reti pubbliche di energia elettrica – esclusa la quota variabile di tali tariffe, la sola a dipendere dal quantitativo di elettricità consumato -, ma è dovuto in funzione dei contratti di accesso alla rete stipulati dai consumatori o dai loro fornitori, presenta un nesso diretto e indissolubile con il consumo di elettricità, cosicché esso dev'essere considerato come “altra imposta indiretta”.

Le conclusioni dell'Avvocato Generale sono di parere negativo, sulla base del percorso logico-giuridico che di seguito si riassume.

In primo luogo, la qualificazione di un tributo rispetto al diritto unionale spetta alla Corte di Giustizia ed è svolta in base alle caratteristiche oggettive di esso, indipendentemente dalla

qualificazione operata dal diritto nazionale.

In secondo luogo, sebbene la nozione di «altra imposta indiretta» non sia definita dalla direttiva 2008/118, la giurisprudenza costante della CGUE designa come tali le imposte indirette che gravano sul consumo dei prodotti ivi elencati all'art. 1, par. 1 della direttiva, diverse dalle «accise», e che vengono prelevate per finalità specifiche. La medesima giurisprudenza stabilisce che deve sussistere un nesso diretto e indissolubile tra una siffatta imposta e il consumo di elettricità, dato che se l'imposta non grava sul consumo di elettricità non rientra nell'ambito di applicazione della direttiva 2008/118.

In terzo luogo, con riferimento alla CTD che presuppone contratti di dispacciamento e fornitura, occorre chiedersi se il nesso diretto e indissolubile deve sussistere con un qualsiasi (anche solo potenziale) atto di consumo di elettricità o con i quantitativi di elettricità effettivamente consumati.

Orbene, secondo l'Avvocato Generale, un'interpretazione per cui l'altra imposta indiretta – in assenza di correlazione con i quantitativi effettivamente consumati – si ritenga connessa direttamente e indissolubilmente con un generico atto di consumo, non è condivisibile perché equivarrebbe a privare di effetto utile l'art. 1, par. 3, lett. b), della dir. 2008/118, a mente del quale gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposte che gravano a) su prodotti diversi da quelli sottoposti ad accisa; nonché b) sulle prestazioni di servizi, comprese quelle relative ai prodotti soggetti ad accisa, compresi i servizi relativi a prodotti sottoposti ad accisa, che non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari.

A ciò l'Avvocato Generale aggiunge poi che l'art. 4, par. 1, della dir. 2003/96 impone agli Stati membri l'obbligo di rispettare taluni livelli minimi di tassazione di tali prodotti, mentre l'art. 4, par. 2

*“definisce il «livello di tassazione» che gli Stati membri applicano ai prodotti interessati come l'«onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'IVA), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo» (il corsivo è mio). Pertanto, poiché tali soglie si applicano all'importo totale delle imposte indirette, tali livelli minimi di tassazione includono le «altre imposte indirette» previste all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e sono valutati rispetto ai livelli effettivi del consumo di elettricità”.*

Nondimeno, va ricordato che l'art. 1, par 2, della dir. 2008/118, il quale alle condizioni ivi previste consente agli Stati membri di applicare altre imposte indirette sui prodotti sottoposti ad accisa, in quanto disposizione derogatoria al principio dell'armonizzazione delle condizioni relative alla riscossione dell'accisa sui prodotti che rientrano nel suo ambito di applicazione, deve essere interpretato restrittivamente. Pertanto, anche la nozione di «altra imposta indiretta» deve essere interpretata restrittivamente, il che esclude che un'imposta che abbia soltanto un nesso con l'atto di consumo dell'elettricità possa rientrare nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

Venendo più in dettaglio alla CTD, che è un contributo al trasporto e alla distribuzione di elettricità, il fatto generatore è dato dalla sottoscrizione, da parte del consumatore, di un contratto di accesso alla rete pubblica di distribuzione. Pertanto, il fatto generatore del CTD (l'utilizzo delle reti di trasporto e di distribuzione di elettricità) è a monte di qualsiasi consumo di elettricità, anche se un contratto di dispacciamento è in linea di principio connesso a un contratto di fornitura di elettricità. Inoltre, il CTD è sulla quota fissa, al netto delle imposte, della tariffa di utilizzo delle reti pubbliche di trasporto e di distribuzione dell'elettricità che è costituita dalla componente di gestione, dalla componente di conteggio, dalla quota fissa della componente dei prelievi e dalla quota fissa della componente annua delle alimentazioni di riserva e di emergenza, che sono fissati annualmente senza variazioni. È pur vero che la quota fissa della componente di prelievo è in realtà variabile, dato che essa varia in funzione della potenza e delle opzioni tariffarie scelte dal consumatore a seconda delle sue esigenze, tuttavia le opzioni tariffarie e la potenza scelte dal consumatore sono correlate a una stima futura del suo consumo di elettricità, ma non al suo consumo effettivo.

Alla luce di tali considerazioni, l'Avvocato Generale trae che, sebbene l'imposta sia ripartita tra i consumatori, non è possibile ravvisare un nesso diretto e indissolubile tra il CTD e il consumo di elettricità: ne consegue che il CTD non costituisce un'imposta indiretta che grava direttamente o indirettamente sul consumo dell'elettricità di cui alla direttiva 2003/96, e non può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

Tale conclusione, se sarà confermata dal Tribunale UE, permetterà agli Stati nazionali di mantenere (o introdurre) prelievi non correlati al quantitativo di energia elettrica consumata, ma dipendenti da altri presupposti e parametri.