Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 30 aprile 2014[1]

Causa C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
contro
Hauptzollamt Münster

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Düsseldorf (Germania)]

«Tassazione dei prodotti energetici — Eccezioni — Prodotti energetici contenuti nei serbatoi normali degli autoveicoli commerciali e destinati ad essere utilizzati come carburante da tali veicoli — Interpretazione della nozione di "serbatoi normali" — Serbatoi montati da concessionari o da carrozzieri»

1. La presente causa concerne l'interpretazione della nozione di «normali serbatoi per il carburante» nell'ambito della tassazione dei prodotti energetici. Tale nozione, compresa nella normativa dell'Unione da lungo tempo, è attualmente oggetto di una proposta di modifica da parte della Commissione europea, dovuta principalmente alla variazione del contesto tecnico ed economico sul mercato dei veicoli commerciali[2]. Il compito della Corte nella presente causa sarà quello di verificare se tale variazione di contesto non debba influenzare altresì l'interpretazione della suddetta nozione nella sua versione attuale.

Contesto normativo

2. Il contesto normativo della presente causa a livello di diritto dell'Unione è costituito dalle disposizioni della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità[3]. Tale direttiva regola la tassazione dei prodotti energetici nell'Unione europea. Essa stabilisce, tra le altre cose, talune esenzioni da tale tassazione.

3. L'articolo 24 della direttiva 2003/96 infatti dispone:

«1. Non sono soggetti ad imposta in altri Stati membri i prodotti energetici immessi in consumo in uno Stato membro, contenuti nei serbatoi normali degli autoveicoli commerciali e destinati ad essere utilizzati come carburante da tali veicoli, nonché in contenitori per usi speciali e destinati a essere utilizzati per il funzionamento, durante il trasporto, dei sistemi di cui gli stessi contenitori sono dotati.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, del 13 aprile 2011 [COM (2011) 169 definitivo (GU C 189, pag. 5; in prosieguo: la «proposta della Commissione»)].

3 — GU L 283, pag. 51.

2. Ai fini del presente articolo, si intende per "serbatoi normali":

— i serbatoi installati permanentemente dal costruttore su tutti gli autoveicoli dello stesso tipo del veicolo considerato e la cui sistemazione permanente consente l'utilizzazione diretta del carburante sia per la trazione dei veicoli che, all'occorrenza, per il funzionamento, durante il trasporto, dei sistemi di refrigerazione o di altri sistemi. Sono parimenti considerati serbatoi normali, i serbatoi di gas installati su veicoli a motore che consentono l'utilizzazione diretta del gas come carburante, nonché i serbatoi adattati agli altri sistemi di cui possono essere dotati i veicoli,

— i serbatoi installati permanentemente dal costruttore su tutti i contenitori dello stesso tipo del contenitore considerato e la cui sistemazione permanente consente l'utilizzazione diretta del carburante per il funzionamento, durante il trasporto, dei sistemi di refrigerazione e degli altri sistemi di cui sono dotati i contenitori per usi speciali.

"Contenitore per usi speciali": qualsiasi contenitore munito di dispositivi particolari, adattati ai sistemi di refrigerazione, ossigenazione, isolamento termico o altro».

4. È la definizione di serbatoi normali di cui all'articolo 24, paragrafo 2, primo trattino, della direttiva 2003/96 ad essere oggetto delle questioni pregiudiziali nella presente causa.

5. Quanto alla legislazione tedesca pertinente, si tratta della legge del 15 luglio 2006 relativa alla tassa sull'energia [4] nonché del regolamento di esecuzione di tale legge, del 31 luglio 2006 [5]. Le disposizioni che recepiscono l'articolo 24 della direttiva 2003/96 seguono abbastanza fedelmente la formulazione del suddetto articolo. Come indica il giudice del rinvio, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) dà un'interpretazione restrittiva di tali disposizioni.

Fatti, questioni pregiudiziali e svolgimento del procedimento

6. La ricorrente nel procedimento principale, la Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «HFT»), è un'impresa di trasporto su strada con sede in Germania. Essa ha acquisito, per le esigenze della sua attività, un veicolo commerciale a motore presso la Daimler AG, un costruttore di veicoli commerciali. Tale veicolo era originariamente attrezzato con un serbatoio per il carburante da 780 litri. L'uso del veicolo previsto dalla HFT richiedeva l'installazione di attrezzature specifiche e tale compito è stato affidato alla R&S Fahrzeugbau, un'impresa di carrozzeria. Nell'effettuare tale installazione, l'impresa di carrozzeria, per motivi tecnici, ha dovuto spostare il serbatoio per il carburante originariamente installato dal costruttore del veicolo (in prosieguo: il «serbatoio 1»). Nel corso di tale modifica, l'impresa di carrozzeria ha altresì installato un secondo serbatoio da 780 litri, acquistato in precedenza presso la Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (in prosieguo: il «serbatoio 2»). Lo stesso costruttore del veicolo avrebbe potuto installare il secondo serbatoio, ma tale soluzione non era economicamente vantaggiosa, poiché tale serbatoio avrebbe dovuto essere a sua volta spostato nell'ambito delle modifiche finali del veicolo.

7. Il 2 dicembre 2009 e il 14 febbraio 2011, un autista ha rifornito di carburante il veicolo in questione nei Paesi Bassi e poi l'ha immediatamente ricondotto sul territorio tedesco. Il carburante veniva utilizzato unicamente per la propulsione del veicolo.

4 — Energiesteuergesetz (BGBl. I, 2006, pag. 1534), nella versione risultante dall'articolo 1 della legge del 17 luglio 2009 (BGBl. I, 2009, pag. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. I, 2006, pag. 1753), nella versione risultante dall'articolo 6 del regolamento del 5 ottobre 2009 (BGBl. I 2009, pag. 3262).

8. Il 28 giugno 2012, la HFT ha dichiarato allo Hauptzollamt Münster, convenuto nel procedimento principale, le quantità di carburante importate nel serbatoio 2. In seguito a tale dichiarazione, lo Hauptzollamt Münster, con avviso del 3 luglio 2012, ha richiesto il pagamento della somma di EUR 501,22 a titolo di tassa sull'energia per il carburante importato nel serbatoio 2 e, con avviso del 19 settembre 2012, il pagamento della somma di EUR 291,14 a titolo della stessa tassa per il carburante importato nel serbatoio 1. Infatti, lo Hauptzollamt Münster ha ritenuto che né il serbatoio 1, spostato dall'impresa di carrozzeria, né il serbatoio 2, installato in via originaria dalla medesima impresa, erano stati installati permanentemente dal costruttore del veicolo e pertanto non corrispondevano alla definizione di serbatoi normali ai sensi delle disposizioni del diritto tedesco di recepimento dell'articolo 24 della direttiva 2003/96. Il carburante contenuto in tali serbatoi non poteva dunque beneficiare di esenzione in base a tali disposizioni.

9. Poiché il ricorso amministrativo della HFT è stato respinto dallo Hauptzollamt Münster, questa ha presentato al giudice del rinvio un ricorso diretto all'annullamento dei suddetti avvisi.

10. Come indica il giudice del rinvio, secondo l'interpretazione data alle disposizioni pertinenti dal Bundesfinanzhof, il ricorso dovrebbe essere respinto. Infatti, in virtù di detta interpretazione, i serbatoi installati da concessionari o da carrozzieri non sarebbero compresi nella nozione di serbatoi normali. Il giudice del rinvio osserva che il Bundesfinanzhof si basa principalmente sull'interpretazione data dalla Corte, nella sentenza Schoonbroodt [6], dell'articolo 112, paragrafo 1, del regolamento (CEE) n. 918/83 del Consiglio, del 28 marzo 1983, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali [7], il quale è formulato, in sostanza, in maniera identica all'articolo 24 della direttiva 2003/96.

11. Il giudice del rinvio si chiede tuttavia se non sarebbe più opportuno adottare un'interpretazione più ampia della nozione di serbatoi normali, che comprenda altresì i serbatoi installati da concessionari o da carrozzieri, come per esempio quelli di cui trattasi nel procedimento principale. Il giudice del rinvio ritiene che una siffatta interpretazione ampia potrebbe ispirarsi all'approccio adottato dalla Corte nella sentenza Meiland Azewijn [8].

12. Alla luce di quanto sopra, il Finanzgericht Düsseldorf (Germania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di "costruttore" di cui all'articolo 24, paragrafo 2, primo trattino, della direttiva [2003/96] debba essere interpretata nel senso che essa comprende anche carrozzieri o concessionari qualora siano costoro ad installare il serbatoio per il carburante nell'ambito del processo di fabbricazione di un veicolo e a tale processo partecipino, per motivi tecnici e/o economici, suddividendosi il lavoro, diverse imprese indipendenti.

2) Qualora alla prima questione debba essere data risposta affermativa, come debba essere interpretata in tali circostanze la condizione enunciata all'articolo 24, paragrafo 2, primo trattino, della direttiva 2003/96, in base alla quale deve trattarsi di veicoli "dello stesso tipo"».

13. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla cancelleria della Corte il 26 marzo 2013. Sono state presentate osservazioni scritte da parte della HFT, dello Hauptzollamt Münster, della Repubblica ceca e della Commissione. Non ha avuto luogo trattazione orale.

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — GU L 105, pag. 1.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Analisi

14. Nelle questioni pregiudiziali, l'interpretazione richiesta dal giudice del rinvio riguarda le nozioni di «costruttore» e di veicolo «dello stesso tipo». Ritengo tuttavia che sia più opportuno, come d'altronde propone il governo ceco, analizzare la definizione di serbatoi normali nel suo complesso, e più precisamente interrogarsi sull'interpretazione che si deve dare a tale definizione nel contesto economico e tecnico attuale al fine di garantire l'effetto utile dell'articolo 24 della direttiva 2003/96.

La genesi della disposizione in questione

15. La definizione di serbatoi normali dei veicoli commerciali ai fini della franchigia sui diritti e le tasse sul carburante ivi contenuto è apparsa per la prima volta, se non erro, nell'articolo 112, paragrafo 2, lettera c), del regolamento n. 918/83. Tale definizione era formulata, in sostanza, in maniera identica a quella di cui attualmente all'articolo 24 della direttiva 2003/96.

16. La definizione così formulata si basa sulla premessa, senza dubbio vera all'epoca della sua adozione, secondo la quale i costruttori di veicoli commerciali propongono tipi di veicoli standardizzati per quanto riguarda la maggior parte delle loro caratteristiche tecniche, ivi compresi il numero e il tipo di serbatoi per il carburante. Era dunque facile identificare un determinato tipo di veicolo e verificare se il serbatoio per il carburante di un dato veicolo rispondesse alle caratteristiche specifiche del tipo al quale tale veicolo apparteneva. Nell'ambito delle relazioni commerciali con gli Stati terzi, ciò permetteva di prevenire l'importazione – a danno degli interessi fiscali degli Stati membri – di quantità supplementari di carburante in provenienza da paesi in cui il prezzo, a causa delle differenze del tasso di cambio e della politica fiscale, era nettamente inferiore a quelli praticati sul mercato comunitario.

17. Il riferimento alla nozione di serbatoi normali così definita aveva il vantaggio di impedire non solo l'importazione di carburante in serbatoi portatili (consentita per i veicoli da turismo) e in altri diversi contenitori, ma anche in serbatoi addizionali specificamente installati sui veicoli commerciali ai fini dell'importazione di carburante sul territorio doganale comunitario. L'esistenza di controlli alle frontiere esterne permetteva di garantire l'efficacia di tali disposizioni.

18. Per quanto riguarda l'importazione, esente dall'accisa, di carburante nei serbatoi dei veicoli commerciali nell'ambito delle relazioni intracomunitarie, la stessa definizione – già presente nell'articolo 2, secondo trattino, della direttiva 68/297/CEE del Consiglio, del 19 luglio 1968, concernente l'uniformazione delle disposizioni relative all'ammissione in franchigia del carburante contenuto nel serbatoio degli autoveicoli industriali [9], come modificata dalla direttiva 85/347/CEE del Consiglio, dell'8 luglio 1985 [10] – è stata ripresa praticamente parola per parola dall'articolo 8 bis, paragrafo 2, della direttiva 92/81/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali [11], introdotto ai sensi della direttiva 94/74/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994 [12].

19. Ai sensi del considerando 19 della direttiva 94/74, l'esenzione dall'accisa, in uno Stato membro, del carburante immesso in consumo in un altro Stato membro e contenuto nei serbatoi dei veicoli commerciali è concessa «per non ostacolare la libera circolazione delle persone e delle merci e per evitare doppie imposizioni».

20. La direttiva 92/81 è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2003/96 e il suo articolo 8 bis è diventato, senza modifiche sostanziali, l'articolo 24 della direttiva 2003/96.

9 — GU L 175, pag. 15.
10 — GU L 183, pag. 22.
11 — GU L 316, pag. 12.
12 — GU L 365, pag. 46.

La giurisprudenza della Corte

La sentenza Schoonbroodt

21. La Corte ha già avuto una volta l'occasione di interpretare la definizione di serbatoi normali ai sensi della normativa dell'Unione, nella sentenza Schoonbroodt [13]. Benché la causa che ha dato luogo a tale sentenza riguardasse, come nella fattispecie, l'ammissione del carburante contenuto nei serbatoi di veicoli commerciali all'esenzione dall'accisa nell'ambito delle relazioni intracomunitarie, ai sensi e per gli effetti della normativa belga, l'interpretazione richiesta dal giudice del rinvio riguardava tuttavia la nozione di serbatoi normali come definita dall'articolo 112 del regolamento n. 918/83, vale a dire nell'ambito delle franchigie doganali [14].

22. In tale sentenza, la Corte ha interpretato in modo restrittivo la nozione di serbatoi normali. In particolare, essa ha escluso dall'ambito di applicazione di tale nozione i serbatoi installati permanentemente da un concessionario o da un carrozziere [15].

23. Per motivare tale soluzione, la Corte ha fatto riferimento ai principi che derivano dalla giurisprudenza in materia di franchigie doganali, secondo i quali, «quando emana norme che concedono sospensioni di dazi doganali, il Consiglio deve tener conto delle esigenze della certezza del diritto e delle difficoltà alle quali devono far fronte le amministrazioni doganali nazionali (…). Ne consegue che siffatte disposizioni devono essere interpretate restrittivamente, conformemente alla loro formulazione, sicché non possono essere applicate, in contrasto con il loro tenore letterale, a prodotti che non sono da esse menzionati» [16].

La sentenza Meiland Azewijn

24. Nella sentenza Meiland Azewijn [17], la Corte si è pronunciata sull'interpretazione dell'articolo 8 bis della direttiva 92/81, disposizione in seguito sostituita da quella di cui trattasi nella presente causa. Tuttavia, la causa che ha dato luogo a tale sentenza riguardava non la definizione di serbatoi normali, bensì la nozione di veicoli commerciali, che non è definita in tale articolo, nonché la questione se il carburante contenuto nei serbatoi di tali veicoli e ammesso all'esenzione dall'accisa potesse essere utilizzato unicamente per la propulsione del veicolo o se potesse altresì servire al funzionamento delle macchine e dei sistemi installati sul veicolo, come macchine agricole.

25. Benché l'oggetto dell'interpretazione data nella sentenza Meiland Azewijn [18] sia diverso da quello della presente causa, talune soluzioni offerte dalla Corte possono essere d'interesse. In primo luogo, per quanto riguarda la nozione di veicoli commerciali, la Corte ha respinto i riferimenti alle definizioni di tale nozione di cui – nell'ambito della franchigia del carburante – alla direttiva 68/297 e

13 — EU:C:1998:586.

14 — Sentenza Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punti 18 e 20). La causa che ha dato luogo a tale sentenza riguardava le disposizioni del regolamento n. 918/83, come modificato dal regolamento (CEE) n. 1315/88 del Consiglio, del 3 maggio 1988 (GU L 123, pag. 2), ma tale modifica non ha in sostanza avuto effetti sulla definizione di serbatoi normali installati sui veicoli.

15 — Sentenza Schoonbroodt (EU:C:1998:586, dispositivo).

16 — Sentenza Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punto 23). V. anche le conclusioni nella causa Schoonbrodt (C-247/97, EU:C:1998:323, paragrafi 38, 41 e 42), nelle quali l'avvocato generale Jacobs sviluppa considerazioni fondate sulla giurisprudenza consolidata in materia di dazi doganali.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

al regolamento n. 918/83 [19]. Essa ha preferito fare riferimento all'economia e alle finalità della disposizione in questione, vale a dire la tutela della libera circolazione delle persone e delle merci e l'intento di evitare doppie imposizioni [20]. La Corte ha concluso che occorreva dare un'interpretazione ampia dell'articolo 8 bis della direttiva 92/81 [21].

26. In secondo luogo, in tema di utilizzo del carburante importato in esenzione dall'accisa, la Corte ha dichiarato che questo poteva essere utilizzato non solo per la propulsione del veicolo ma anche ad altri fini, per esempio per i lavori agricoli. Tale soluzione è particolarmente interessante, vista la formulazione della definizione di serbatoi normali che dobbiamo analizzare nella presente causa. Infatti, tale definizione prevede esplicitamente che la sistemazione dei suddetti serbatoi debba consentire «l'utilizzazione diretta del carburante sia *per la trazione dei veicoli* che, all'occorrenza, per il funzionamento, *durante il trasporto*, dei sistemi di refrigerazione o di altri sistemi» [22]. Mi sembra chiaro che, presa alla lettera, tale definizione riguarda esclusivamente il carburante utilizzato nell'ambito del trasporto, sia per la propulsione del veicolo sia per il funzionamento, nell'ambito del trasporto, dei sistemi del medesimo. La Corte si è dunque chiaramente discostata dalla lettera dell'articolo 8 bis.

Valutazione giuridica

27. Dopo avere così esposto il contesto storico e giurisprudenziale della definizione dei serbatoi normali ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, procederò ora alla valutazione dell'interpretazione di tale disposizione alla luce delle circostanze di fatto del procedimento principale. Tale valutazione verrà fatta in due tempi, distinguendo il caso del serbatoio 1 da quello del serbatoio 2, quali descritti al paragrafo 6 delle presenti conclusioni, per arrivare, tuttavia, ad una conclusione comune.

Il caso del serbatoio 1

28. Si ricorda che il serbatoio 1 è stato installato sul veicolo dal costruttore prima di essere spostato, nell'ambito di una modifica finale, da un carrozziere.

29. Lo Hauptzollamt Münster non ha concesso l'esenzione dall'accisa per il carburante contenuto in tale serbatoio, considerando che quest'ultimo non rientrava nella definizione di serbatoi normali ai sensi della direttiva 2003/96. Lo Hauptzollamt Münster ha ritenuto che, a causa del suo spostamento ad opera di un terzo, il serbatoio in questione non fosse stato installato sul veicolo dal costruttore, come richiede, sempre secondo tale autorità, l'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2003/96.

30. Lo Hauptzollamt Münster ribadisce tale interpretazione nelle sue osservazioni scritte. Esso si basa principalmente su un'interpretazione letterale della disposizione controversa, sulla sentenza Schoonbroodt [23] nonché sul principio della certezza del diritto. Tuttavia, nutro forti dubbi quanto al fatto che tali tre elementi possano effettivamente essere di fondamento all'approccio sostenuto dall'autorità tributaria tedesca.

19 — In detta causa si trattava del carburante contenuto nei serbatoi di motori agricoli, mentre la direttiva 68/297 e il regolamento n. 918/83 definivano i veicoli commerciali come destinati al trasporto di persone o di cose.

20 — Sentenza Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, punti da 39 a 41). La Corte ha fatto riferimento alla finalità dell'articolo 8 bis della direttiva 92/81, quale menzionata al considerando 19 della direttiva 94/74.

21 — Sentenza Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, punto 41).

22 — Il corsivo è mio.

23 — EU:C:1998:586.

31. In primo luogo, per quanto riguarda la lettera della definizione contenuta nell'articolo 24, paragrafo 2, primo trattino, della direttiva 2003/96, non viene fatto cenno a un «serbatoio installato dal costruttore» su un determinato veicolo. Al contrario, la formulazione impiega il plurale, definendo come serbatoi normali i «*serbatoi* installati permanentemente dal costruttore su *tutti* gli autoveicoli dello stesso tipo del veicolo considerato» [24]. Si tratta dunque, come osserva giustamente la Commissione, di una categoria generale di serbatoi e non della questione se un determinato serbatoio sia stato fisicamente installato sul veicolo dal costruttore.

32. Il fatto che il legislatore si sia deciso per tale soluzione si spiega facilmente con la finalità della disposizione controversa, che è quella di tutelare la libera circolazione delle persone e delle merci nonché di evitare doppie imposizioni, garantendo la tutela degli interessi fiscali legittimi degli Stati membri. Riguardo a tale finalità, l'elemento rilevante non è la persona che ha installato il dato serbatoio su un determinato veicolo, bensì la funzionalità del serbatoio, vale a dire consentire la propulsione del veicolo e il funzionamento dei suoi sistemi nell'ambito di un uso normale. Un'interpretazione che esclude un serbatoio per il solo fatto che esso è stato sostituito o anche solo spostato in occasione di una riparazione o di una modifica del veicolo da una persona diversa dal costruttore non è conforme né alla lettera né alla finalità dell'articolo 24 della direttiva 2003/96.

33. Una siffatta interpretazione non deriva neanche dalla sentenza Schoonbroodt. Nella causa che ha dato luogo a tale sentenza si trattava non di un serbatoio sostituito o spostato, bensì di serbatoi addizionali, aggiunti sui veicoli da concessionari o da carrozzieri al fine di aumentare la loro autonomia [25]. La Corte ha pertanto ritenuto, fondandosi sull'interpretazione letterale della disposizione analizzata, che non si trattasse di serbatoi installati dal costruttore «su tutti gli autoveicoli dello stesso tipo del veicolo considerato», poiché di fatto il costruttore non attrezzava normalmente i suoi veicoli con tali serbatoi.

34. È in tale ambito che la Corte ha dichiarato che la definizione di serbatoi normali di cui all'articolo 112, paragrafo 2, lettera c), del regolamento n. 918/83 non comprendeva i serbatoi che «[erano] stati fissati da un concessionario del costruttore o da un carrozziere al fine di realizzare taluni obiettivi di ordine economico» [26]. Benché la lettura del solo dispositivo della sentenza Schoonbroodt possa suggerire che sono esclusi dall'ambito della definizione di serbatoi normali tutti i serbatoi installati da persone diverse dal costruttore, la motivazione di tale sentenza porta ad una conclusione più sfumata. In particolare, non ritengo che si possa considerare, sulla base della suddetta sentenza, che siano esclusi dalla definizione in questione i serbatoi installati da terzi non «al fine di realizzare taluni obiettivi di ordine economico», ma semplicemente per ristabilire o per modificare le funzionalità del veicolo.

35. Infine, neppure il principio della certezza del diritto, a mio avviso, depone a favore della tesi sostenuta dallo Hauptzollamt Münster. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, il principio della certezza del diritto, il quale fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, esige, in particolare, che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, specialmente qualora esse possano comportare conseguenze sfavorevoli in capo ai singoli e alle imprese [27]. Tale principio dunque, nelle cause che rientrano nell'ambito fiscale, mira a tutelare in primo luogo gli interessi dei contribuenti, e non quelli delle amministrazioni fiscali, garantendo segnatamente la prevedibilità delle conseguenze che derivano dall'applicazione della legge.

24 — Il corsivo è mio. Altre versioni linguistiche della direttiva 2003/96 impiegano una formulazione simile – «die von Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter» in tedesco, «zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszyskich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd» in polacco, «the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question» in inglese.

25 — Sentenza Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punti 7, 12 e 19).

26 — Sentenza Schoonbroodt (EU:C:1998:586, dispositivo).

27 — V., in particolare, sentenza Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, punto 67).

36. Per quanto riguarda il procedimento principale, è necessario osservare che, mentre la HFT ha dichiarato all'amministrazione fiscale, «per cautela» come essa sottolinea, il carburante importato nel serbatoio 2, essa non ha fatto altrettanto, neanche per cautela, per il carburante importato nel serbatoio 1. Ciò perché, a mio avviso, la HFT non poteva prevedere che il carburante importato nel serbatoio 1 potesse non beneficiare dell'esenzione dall'accisa.

37. Tuttavia, la prevedibilità inerente al principio di certezza del diritto esige che l'interpretazione della norma di diritto non porti a risultati assurdi e contrari al buon senso. Questo sarebbe esattamente il caso nella presente causa se il beneficio dell'esenzione dall'accisa dipendesse da circostanze fortuite e prive di rilevanza dal punto di vista della finalità della disposizione in questione, quali il fatto di avere sostituito o spostato, dopo l'acquisizione del veicolo, il serbatoio originariamente installato dal costruttore. Se si sostiene una siffatta interpretazione, un imprenditore potrebbe beneficiare dell'esenzione per il carburante importato nel serbatoio del suo veicolo, mentre un altro imprenditore, nella stessa situazione, sarebbe privato di tale possibilità per il solo fatto di aver effettuato riparazioni o modifiche sul proprio. Un risultato del genere non solo sarebbe illogico, ma creerebbe inoltre una disparità di trattamento ingiustificata che può causare distorsioni della concorrenza. L'interpretazione di una norma di diritto che porti ad un tale risultato non può, a mio avviso, essere considerata conforme al principio di certezza del diritto.

38. Per tali ragioni, ritengo che la definizione di serbatoi normali di cui all'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, anche interpretata in modo letterale, comprenda i serbatoi installati da persone diverse dal costruttore del veicolo nei casi in cui tali persone non facciano altro che sostituire o spostare il serbatoio o i serbatoi installati originariamente da tale costruttore.

Il caso del serbatoio 2

39. Si ricorda che il serbatoio 2, della stessa capacità del serbatoio 1, è stato acquistato presso un rivenditore autonomo e installato sul veicolo dal carrozziere che aveva spostato il serbatoio 1. Il serbatoio 2 avrebbe potuto anche essere montato dal costruttore nel corso della fabbricazione del veicolo, ma ciò non era vantaggioso, poiché tale serbatoio avrebbe dovuto esso stesso essere in seguito spostato nell'ambito delle modifiche finali del veicolo.

40. La situazione del serbatoio 2 è simile a quella dei serbatoi di cui trattasi nella sentenza Schoonbroodt [28] in quanto, similmente, esso non è mai stato installato sul veicolo dal costruttore. Sarebbe dunque semplice concludere, basandosi tanto sull'interpretazione letterale della definizione contenuta nell'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2003/96 quanto sulla medesima sentenza Schoonbroodt, che, contrariamente al serbatoio 1, il serbatoio 2 non rientra nell'ambito di tale definizione. Ritengo tuttavia che sia più opportuno resistere a tale tentazione. Infatti, una soluzione troppo semplice come questa anzidetta non appare più sostenibile, alla luce tanto delle circostanze economiche attuali quanto delle finalità della disposizione della direttiva 2003/96.

41. Secondo quanto espone la HFT nelle sue osservazioni scritte, confermate dalla Commissione nelle proprie osservazioni, è comune oggi che la fabbricazione dei veicoli commerciali sia effettuata in più fasi, in quanto il costruttore fabbrica solo il telaio e la cabina, mentre il resto viene in seguito costruito da imprese specializzate. Lo stesso principio si applica ai serbatoi per il carburante. Così, i costruttori propongono non un solo tipo di serbatoio per ciascun tipo di veicolo, ma differenti serbatoi a seconda dell'utilizzo previsto del veicolo, del mercato a cui il veicolo è destinato o ancora dei desideri del cliente. Può accadere, pertanto, come nel caso del procedimento principale, che il serbatoio sia installato non dal costruttore, bensì da un terzo in una fase ulteriore della fabbricazione del veicolo.

28 — EU:C:1998:586.

42. Diventa così molto difficile, se non impossibile, valutare se un dato serbatoio faccia effettivamente parte della categoria dei serbatoi «installati permanentemente dal costruttore su tutti gli autoveicoli dello stesso tipo del veicolo considerato», come risulta dall'esatta formulazione della definizione di serbatoi normali. Potrebbe accadere perfino che, per un dato tipo di veicolo, nessun serbatoio corrisponda a tale definizione e che, di conseguenza, gli utilizzatori di tale veicolo siano privati del beneficio dell'esenzione previsto dall'articolo 24 della direttiva 2003/96.

43. Lo stesso Hauptzollamt Münster non sembra effettuare una siffatta analisi, basandosi sulla premessa secondo la quale un serbatoio installato direttamente dal costruttore rientra nella definizione di serbatoi normali, mentre un serbatoio installato da un terzo esula dall'ambito di tale definizione. Non siamo più allora nell'ambito di un'applicazione letterale della direttiva 2003/96, bensì di un'approssimazione. Orbene, una siffatta approssimazione porterebbe necessariamente a disparità di trattamento. Essa avrebbe inoltre come conseguenza di limitare la concorrenza, nel senso che incoraggerebbe le imprese di trasporto ad approvvigionarsi di singoli pezzi presso i costruttori di veicoli e a farli montare da questi ultimi piuttosto che da terzi. Dura lex sed lex, si potrebbe dire, ma ritengo che una siffatta disparità di trattamento non abbia alcuna giustificazione né nell'ambito di un'interpretazione letterale né dal punto di vista della finalità dell'articolo 24 della direttiva 2003/96.

44. Per risolvere tale problema, la Commissione propone di verificare caso per caso quali siano i tipi di serbatoi proposti dal costruttore per un dato tipo di veicolo e di considerare tutti questi tipi di serbatoi come compresi nella definizione analizzata. Tale soluzione non mi sembra convincente. Dal momento che i costruttori propongono spesso delle varianti ai loro veicoli, che differiscono in funzione non solo dell'utilizzo previsto, ma anche del mercato sul quale tali veicoli sono messi in vendita, la verifica di tutte le possibilità offerte, quand'anche solo sul territorio dell'Unione europea, richiederebbe alle autorità amministrative e ai giudici di effettuare constatazioni di fatto estremamente complesse e potrebbe portare a risultati divergenti nei diversi Stati membri. Ciò si porrebbe dunque in contrasto con la ragion d'essere della direttiva 2003/96, che è quella di armonizzare le disposizioni nazionali relative alla tassazione dei prodotti energetici. Peraltro, la proposta della Commissione non tiene in considerazione i serbatoi che possono essere proposti non dai costruttori dei veicoli, ma da terzi. Tuttavia, siccome comunque ci si discosta da un'interpretazione letterale della disposizione in questione ammettendo i serbatoi proposti in opzione dai costruttori, mi pare ancor meno giustificato escludere quelli offerti da venditori indipendenti.

45. Per sua parte, la HFT propone di ricorrere alla direttiva 2007/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 settembre 2007, che istituisce un quadro per l'omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi, nonché dei sistemi, componenti ed entità tecniche destinati a tali veicoli [29], per interpretare la nozione di tipo di veicolo ai sensi dell'articolo 24 della direttiva 2003/96. Tuttavia, a prescindere se sia corretto servirsi di un atto giuridico posteriore adottato in un dato ambito giuridico per interpretare un atto anteriore compreso in un diverso ambito, non ritengo che la direttiva 2007/46 possa veramente essere utile nella fattispecie. Infatti, il numero, il tipo e la capacità dei serbatoi per il carburante non rientrano tra le caratteristiche comuni di un «tipo di veicolo» elencate nell'allegato II, parte B, della suddetta direttiva. In altri termini, i veicoli che appartengono allo stesso «tipo» ai sensi della direttiva 2007/46 possono avere serbatoi differenti, ciò che ci riporta al punto di partenza per quanto riguarda l'interpretazione della definizione di serbatoi normali ai sensi della direttiva 2003/96.

46. Propongo piuttosto, come ha fatto la Corte nella sentenza Meiland Azewijn [30], di interpretare la definizione di serbatoi normali ai sensi dell'articolo 24 della direttiva 2003/96 con riferimento alle finalità e all'economia di tale disposizione. Tali finalità, lo ricordo, sono quelle di tutelare la libera circolazione delle persone e delle merci e di evitare doppie imposizioni [31]. All'uopo il legislatore ha previsto non l'esenzione propriamente detta dall'accisa, ma solamente un adattamento in virtù del

29 — GU L 263, pag. 1.

30 — EU:C:2004:499. V. paragrafi da 24 a 26 delle presenti conclusioni.

31 — Considerando 19 della direttiva 94/74, che ha introdotto l'articolo 8 bis della direttiva 92/81, diventato articolo 24 della direttiva 2003/96.

quale, con eccezione alla norma generale, il prodotto energetico sotto forma di carburante contenuto nei serbatoi dei veicoli commerciali viene tassato non nello Stato membro nel quale sarà utilizzato, ma in quello in cui è stato immesso in consumo. Infatti, l'obbligo di dichiarare ad ogni passaggio di frontiera interna la quantità di carburante contenuta nei serbatoi del veicolo e la necessità di chiedere successivamente, al fine di evitare una doppia imposizione, la remissione dell'accisa nello Stato membro di acquisto del carburante costituirebbero un ostacolo considerevole nel trasporto su strada tra Stati membri e, dunque, una limitazione agli scambi nel mercato interno. Per risolvere tale problema il legislatore ha adottato l'articolo 24 della direttiva 2003/96.

47. Riguardo a tali finalità, l'elemento rilevante non è l'origine del serbatoio per il carburante, ma se tale carburante serva alla propulsione del veicolo ed, eventualmente, a far funzionare i sistemi di cui tale veicolo è dotato. Il serbatoio deve dunque essere installato in modo tale da consentire al veicolo l'utilizzazione diretta di carburante. Al contrario, la persona che l'ha installato nonché la sua provenienza non hanno importanza. È dunque chiaramente contrario alle finalità della direttiva 2003/96 subordinare la concessione dell'esenzione a una circostanza che, rispetto a tali finalità, non ha alcuna rilevanza.

48. Tale analisi è corroborata dall'articolo 24, paragrafo 2, primo trattino, seconda frase, della direttiva 2003/96, secondo il quale «[s]ono parimenti considerati serbatoi normali i serbatoi di gas installati su veicoli a motore». Infatti, tali serbatoi di gas non sono normalmente installati dai costruttori, tanto meno «su tutti gli autoveicoli dello stesso tipo», poiché i veicoli a motore di solito sono originariamente destinati ad una propulsione non a gas, bensì a carburante derivato dal petrolio. I serbatoi di gas sono pertanto installati da imprese specializzate, indipendenti dai costruttori.

49. Tale indicazione, già presente nel regolamento n. 918/83, riflette la volontà del legislatore di rendere flessibile la definizione di serbatoi normali, al fine di non escludere ingiustificatamente taluni contribuenti dal beneficio dell'esenzione. In un'epoca in cui i serbatoi per benzina o gasolio erano normalmente montati in serie, tale flessibilità poteva limitarsi ai serbatoi di gas. Nel contesto economico attuale della fabbricazione dei veicoli per fasi, essa non sarebbe sufficiente. Pertanto, sebbene la direttiva 2003/96 preveda espressamente l'esenzione per il gas contenuto nei serbatoi installati da terzi, non vedo motivi per affermare che la benzina o il gasolio contenuti in siffatti serbatoi non devono beneficiare della stessa esenzione. Ancora una volta, una tale affermazione si fonderebbe su circostanze che non hanno alcuna rilevanza con riferimento alle finalità della disposizione in questione.

50. Per quanto riguarda la prevenzione di eventuali abusi, ritengo che il rischio di tali abusi non sia legato all'origine dei serbatoi di carburante. Il fatto di utilizzare carburante acquistato in uno Stato membro al momento del passaggio in un altro Stato membro non costituisce un abuso. Nemmeno il fatto di acquistare carburante in uno Stato membro in cui il prezzo è meno elevato per utilizzarlo in un altro Stato membro è un abuso, se la vicinanza della frontiera rende una siffatta operazione vantaggiosa. È un meccanismo economico naturale, inerente al mercato interno. Un abuso potrebbe eventualmente consistere nell'utilizzare il carburante importato nel serbatoio di un veicolo a fini diversi dalla propulsione del veicolo stesso o dal funzionamento dei sistemi di cui è dotato. Ma un siffatto abuso è possibile altresì utilizzando i soli serbatoi installati dal costruttore. Gli Stati membri devono allora combattere tali abusi con mezzi diversi dalla subordinazione della concessione dell'esenzione all'origine del serbatoio.

51. All'interpretazione che io propongo si potrebbe ancora opporre che la Corte, nella sentenza Schoonbroodt [32], non ha preso in considerazione gli obiettivi che hanno portato il legislatore comunitario ad adottare l'articolo 8 bis della direttiva 92/81, sostenendo un'accezione restrittiva della definizione di serbatoi normali. È necessario, tuttavia, tenere a mente che, in tale sentenza, la Corte

32 — EU:C:1998:586.

interpretava non la disposizione di una direttiva concernente l'imposizione dei prodotti energetici nel mercato interno, bensì, ai sensi e per gli effetti della normativa belga [33], una disposizione di un regolamento in materia doganale: il regolamento n. 918/83. Nella sua sentenza la Corte ha certamente affermato che «le definizioni della nozione di "serbatoi normali" fornite nelle varie disposizioni che possono rivelarsi pertinenti non presentano divergenze significative nel contesto della fattispecie di cui alla causa a qua» [34]. Nondimeno, l'argomentazione della Corte si fonda su una giurisprudenza consolidata in materia doganale [35] e non sulla finalità di una disposizione adottata nell'ambito del mercato interno. Contrariamente al parere presentato dall'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni per la causa Schoonbroodt [36], ritengo che, per interpretare una disposizione di una direttiva in materia di mercato interno, sia permesso tenere conto di elementi diversi da quelli presi in considerazione per interpretare una disposizione di un regolamento in materia doganale, quand'anche la formulazione di tali disposizioni sia sostanzialmente identica. In particolare, è necessario tenere a mente che, mentre le disposizioni dei regolamenti sono di applicazione diretta, quelle delle direttive vincolano solo per quanto riguarda il risultato da ottenere. Interpretando la disposizione di una direttiva, è necessario dunque fare riferimento allo scopo perseguito più che alla sua formulazione esatta. Ciò non pregiudica in alcun modo l'interpretazione della stessa definizione di cui al regolamento in materia doganale.

52. È opportuno osservare ancora che l'argomento relativo alla pratica della fabbricazione dei veicoli in più fasi era già stato sollevato nella causa che ha dato luogo alla sentenza Schoonbroodt. La Corte aveva risposto affermando che spettava al legislatore dell'Unione trarne le conseguenze [37]. Orbene, il legislatore ne ha effettivamente tratto le conseguenze, poiché, nella sua proposta [38], la Commissione ha avanzato una modifica della definizione di serbatoi normali ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, al fine di tener conto dei cambiamenti nella fabbricazione dei veicoli commerciali [39]. Secondo la proposta della Commissione, tale definizione dovrebbe comprendere «i serbatoi installati permanentemente dal costruttore o da terzi su un autoveicolo» che rispondono ai requisiti tecnici e consentono al veicolo l'utilizzazione diretta di carburante [40].

53. La proposta della Commissione non è ancora stata adottata, ma sono dell'avviso che l'interpretazione della disposizione controversa nella sua formulazione attuale debba andare nello stesso senso. Inoltre, non condivido l'argomento a contrario avanzato dallo Hauptzollamt Münster secondo il quale la modifica proposta dalla Commissione significa che il testo attuale della disposizione ha un contenuto normativo differente, cosicché non potrebbe essere interpretato in conformità con questa proposta. Infatti, la volontà della Commissione non è di modificare gli effetti dell'articolo 24 della direttiva 2003/96, bensì esattamente di mantenerli adattando la formulazione di detta disposizione alla realtà economica. Pertanto, è perfettamente possibile raggiungere tale obiettivo già oggi, adottando un'interpretazione della definizione di serbatoi normali conforme alle esigenze attuali del mercato dell'automobile.

33 — V. paragrafo 21 delle presenti conclusioni.

34 — Sentenza Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punto 20).

35 — V. paragrafo 23 delle presenti conclusioni.

36 — V. conclusioni per la causa Schoonbroodt (EU:C:1998:323, paragrafo 45).

37 — Sentenza Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punto 27).

38 — V. nota 2 delle presenti conclusioni.

39 — Ai sensi del considerando 26 della proposta della Commissione: «Per garantire la libera circolazione e rispettare nel contempo le prescrizioni in materia di sicurezza applicabili agli autoveicoli commerciali (...), occorre *aggiornare* la definizione di tali veicoli di cui all'articolo 24 della direttiva [2003/96], per tenere conto del fatto che tali contenitori non sono installati sui veicoli commerciali solo dal costruttore» (il corsivo è mio).

40 — Articolo 1, punto 18, della proposta della Commissione.

Valutazione globale

54. Come ho già indicato al paragrafo 14 delle presenti conclusioni, ritengo che sia opportuno dare una risposta comune alle due questioni sollevate dal Finanzgericht Düsseldorf, vale a dire dare un'interpretazione coerente della definizione della nozione di serbatoi normali ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 2003/96. Detta definizione dovrebbe essere concepita in maniera da comprendere tutti i serbatoi installati permanentemente sui veicoli commerciali che consentano a tali veicoli l'utilizzazione diretta del carburante. Naturalmente tali serbatoi devono soddisfare tutti i requisiti tecnici.

55. È vero che tale soluzione può sembrare rischiosa, in quanto si allontana tanto dall'esatta formulazione della disposizione in questione quanto dall'unica sentenza nella quale la Corte ha interpretato tale disposizione. Sono tuttavia dell'avviso che questa sia la sola interpretazione che possa garantire allo stesso tempo l'effetto utile dell'articolo 24 della direttiva 2003/96, la sua applicazione uniforme in tutta l'Unione nonché la certezza del diritto dei contribuenti.

Conclusione

56. Sulla base delle considerazioni sopra svolte, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Finanzgericht Düsseldorf nel modo seguente:

L'articolo 24, paragrafo 2, primo trattino, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, deve essere interpretato nel senso che la nozione di serbatoi normali comprende tutti i serbatoi installati permanentemente sui veicoli commerciali che consentano a tali veicoli l'utilizzazione diretta del carburante.