SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

1° marzo 2007 *

Nel procedimento C-391/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Hamburg (Germania), con ordinanza 30 agosto 2005, pervenuta in cancelleria il 31 ottobre 2005, nella causa tra

Jan De Nul NV

e

Hauptzollamt Oldenburg,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. E. Juhász, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), dai sigg. G. Arestis e J. Malenovský, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. Y. Bot
cancelliere: sig. J. Swedenborg, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 novembre 2006,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Jan De Nul NV, dal sig. W. Meven, Rechtsanwalt;

— per lo Hauptzollamt Oldenburg, dalla sig.ra A. Gessler, in qualità di agente;

— per il governo belga, dalla sig.ra A. Hubert, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. W. Mölls, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 dicembre 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali (GU L 316, pag. 12), come modificata dalla direttiva del Consiglio 22 dicembre 1994, 94/74/CE (GU L 365, pag. 46; in prosieguo: la «direttiva 92/81»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Jan De Nul NV (in prosieguo: la «Jan De Nul») e lo Hauptzollamt Oldenburg (in prosieguo: lo «Hauptzollamt») in merito al rifiuto di quest'ultimo di esentare dall'imposta sugli oli minerali (in prosieguo: l'«imposta») alcuni quantitativi di oli minerali usati per il funzionamento di una draga trasportatrice.

Contesto normativo

La direttiva 92/81

3 L'art. 8, nn. 1 e 2, della direttiva 92/81 disponeva che:

«1. Oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per un uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre

disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi:

(...)

c) gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto.

Ai fini della presente direttiva, per "imbarcazioni private da diporto", si intende qualsiasi imbarcazione usata dal proprietario della stessa o dalla persona fisica o giuridica che può utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

(...)

2. Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri possono applicare esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota di accisa agli oli minerali o ad altri prodotti destinati agli stessi impieghi, usati sotto controllo fiscale:

(...)

b) per la navigazione su vie navigabili interne, eccettuata la navigazione privata da diporto;

(...)

g) per quanto riguarda operazioni di dragaggio di vie navigabili e porti».

La normativa nazionale

4 In Germania, le disposizioni nazionali relative all'esenzione fiscale degli oli minerali figurano nella legge relativa all'imposta sugli oli minerali (Mineralölsteuergesetz) del 21 dicembre 1992 (BGBl. 1992 I, pagg. 2150 e 2185; in prosieguo: il «MinöStG») e nel regolamento di esecuzione della legge relativa all'imposta sugli oli minerali (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung) del 15 settembre 1993 (BGBl. 1993 I, pag. 1602).

5 L'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG prevede che, salvo quanto disposto dall'art. 12 della medesima legge, gli oli minerali possano essere utilizzati in esenzione dall'accisa quali carburanti per motori e per impianti di riscaldamento sulle imbarcazioni destinate esclusivamente alla navigazione commerciale e alle attività ausiliarie ad essa connesse, come i servizi di pilotaggio, rimorchio e simili, ovvero al trasporto per conto proprio, sulle imbarcazioni militari e della pubblica amministrazione, sulle imbarcazioni appartenenti ai servizi di soccorso in mare e sulle imbarcazioni destinate ad attività di pesca commerciale.

6 Conformemente all'autorizzazione legislativa conferita all'autorità regolamentare dall'art. 31, n. 2, punto 5, del MinöStG, l'art. 17, n. 5, punto 2, del regolamento di esecuzione della legge relativa all'imposta sugli oli minerali ha escluso alcuni tipi di mezzi galleggianti dalla nozione di «imbarcazioni» ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG. Così le escavatrici, le gru e gli aspiratori per cereali non sono considerati imbarcazioni ai sensi di quest'ultima disposizione, per cui i combustibili utilizzati a bordo come carburante e per il riscaldamento non possono beneficiare di alcuna esenzione fiscale.

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

7 La Jan De Nul, che è la ricorrente nella causa principale ed esercita attività di ingegneria idraulica, ha chiesto un'esenzione dall'imposta per alcuni quantitativi di oli minerali usati per il funzionamento della draga trasportatrice denominata «Cristoforo Colombo», un mezzo con una stazza di 10 062 tonnellate, per quanto riguarda operazioni di dragaggio effettuate sull'Elba dal 19 ottobre al 17 dicembre 1999, in una zona situata tra Amburgo e Cuxhaven.

8 Una draga trasportatrice consente di aspirare dal fondo marino sabbia, sassi e altri materiali trascinandoli nei pozzi della draga con l'acqua aspirata. Successivamente, tali materiali sono trasportati verso luoghi di scarico ove sono evacuati.

9 Il 3 aprile 2000 la Jan De Nul dichiarava i quantitativi di oli minerali che erano stati consumati durante le operazioni di aspirazione e di scarico dei materiali. In seguito, lo Hauptzollamt comunicava a tale società che l'imposta doveva essere pagata anche

per i quantitativi di oli minerali usati durante gli spostamenti a vuoto del mezzo e le manovre effettuate da quest'ultimo nel corso di tali operazioni.

10 La dichiarazione complementare relativa all'imposta, compilata il 15 novembre 2000 dalla Jan De Nul, sfociava in un debito fiscale pari a DEM 183 127.

11 Con decisione 3 luglio 2002 lo Hauptzollamt respingeva l'opposizione presentata il 19 dicembre 2000 dalla Jan De Nul per ottenere lo sgravio di detto importo. Il 2 agosto 2002 tale società presentava ricorso dinanzi al Finanzgericht Hamburg per ottenere l'esenzione dall'imposta relativa ai quantitativi di oli minerali utilizzati non per l'impiego della draga stessa, ma per gli spostamenti di questa.

12 Dinanzi al giudice del rinvio, la Jan De Nul fa valere che l'attività della draga trasportatrice è simile a quella di una nave specializzata nella navigazione commerciale il cui consumo di carburante rientra nell'esenzione prevista dall'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81, e ciò a prescindere dalla finalità del tragitto di tale draga.

13 Lo Hauptzollamt sostiene, dinanzi al medesimo giudice, che la zona ove è avvenuto l'intervento della draga trasportatrice costituisce una via navigabile interna, di modo che l'esenzione che gli Stati membri possono applicare, quale prevista dall'art. 8,

n. 2, lett. b), della direttiva 92/81, rientra nel potere regolamentare delle autorità nazionali.

14 Con avviso di rettifica del 27 dicembre 2004 lo Hauptzollamt, tenendo conto di una sentenza pronunciata il 3 febbraio 2004 dal Bundesfinanzhof, modificava la dichiarazione del 15 novembre 2000 e riconosceva che il consumo di oli minerali per gli spostamenti a vuoto della draga trasportatrice doveva beneficiare dell'esenzione dall'imposta prevista dall'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG. Di conseguenza, il debito fiscale veniva ridotto per un importo pari a DEM 164 372.

15 Le parti della causa principale hanno pertanto concordato sul fatto che il ricorso è divenuto privo di oggetto nella parte in cui riguarda gli elementi della base imponibile che hanno dato luogo a detta riduzione dell'ammontare dell'imposta e che la controversia si limita quindi alla questione se la Jan De Nul debba versare tale imposta sui quantitativi di oli minerali consumati nel corso delle manovre connesse alle operazioni di dragaggio.

16 In tale contesto, il Finanzgericht Hamburg, ritenendo che la soluzione della controversia di cui è investito dipenda dall'interpretazione della nozione di «navigazione nelle acque comunitarie», ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«a) Come debba essere interpretata la nozione di acque comunitarie di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81, rispetto alla nozione di vie navigabili interne di cui all'art. 8, n. 2, lett. b), della [detta] direttiva.

b) Se l'impiego di una draga trasportatrice a elinda trainante (cd. Hopperbagger) in acque comunitarie debba essere considerato sempre e comunque navigazione ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81 ovvero se si debba distinguere tra i diversi tipi di attività svolte durante tale impiego».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

17 Con la prima questione il giudice del rinvio si chiede quale interpretazione dare alla nozione di «acque comunitarie», di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81, rispetto a quella di «vie navigabili interne», di cui al n. 2, lett. b), del medesimo articolo.

18 Al fine di risolvere la questione sollevata, occorre ricordare in via preliminare che detta direttiva è stata adottata in forza dell'art. 99 del Trattato CE (divenuto art. 93 CE) che autorizza il Consiglio dell'Unione europea, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione delle Comunità europee, ad adottare, in particolare, disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte

di consumo nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno.

19 Nell'ambito del regime armonizzato delle strutture delle accise attuato a livello comunitario, la direttiva 92/81 prevede, all'art. 8, n. 1, un certo numero di esenzioni obbligatorie, come quelle relative agli oli minerali forniti per essere usati come carburante per la navigazione nelle acque comunitarie, compresa la pesca, ma non in imbarcazioni private da diporto.

20 Per quanto attiene alla nozione di acque comunitarie, di cui al detto n. 1, lett. c), e che non è definita, è importante rilevare che l'interpretazione di una disposizione di diritto comunitario deve tener conto in particolare del contesto e della finalità della normativa di cui detta disposizione fa parte (v. sentenza 7 giugno 2005, causa C-17/03, VEMW e a., Racc. pag. I-4983, punto 41 e giurisprudenza citata).

21 A tale proposito la direttiva 92/81, come emerge dal terzo e quinto 'considerando' della medesima, mira, da un lato, a stabilire talune definizioni comuni per i prodotti appartenenti alla categoria degli oli minerali assoggettati al sistema generale delle accise nonché, dall'altro, a stabilire per tali prodotti determinate esenzioni obbligatorie a livello comunitario (v. sentenza 1° aprile 2004, causa C-389/02, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, Racc. pag. I-3537, punti 17 e 18). Tanto dai menzionati 'considerando' quanto dal titolo della direttiva 92/81 emerge inoltre che le definizioni comuni e le esenzioni previste sono dirette a promuovere l'instaurazione e il corretto funzionamento del mercato interno e ad istituire un

regime armonizzato delle strutture delle accise sugli oli minerali a livello comunitario.

22 Conseguentemente, le definizioni relative ai prodotti disciplinati dalla direttiva 92/81 e le esenzioni ad essi applicabili devono essere oggetto d'interpretazione autonoma, fondata sul tenore letterale delle disposizioni di cui trattasi nonché sulle finalità perseguite dalla detta direttiva (v. sentenza Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, cit., punto 19).

23 Tale autonoma interpretazione è tanto più necessaria in quanto l'art. 8, n. 1, della direttiva 92/81 prevede l'obbligo degli Stati membri di non assoggettare all'accisa armonizzata gli oli minerali forniti ai fini dell'utilizzazione quali carburanti per le attività indicate nella disposizione medesima (v. sentenze 10 giugno 1999, causa C-346/97, Braathens, Racc. pag. I-3419, punto 31, e Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, cit., punto 20). Orbene, qualsiasi interpretazione divergente a livello nazionale degli obblighi di esenzione previsti dalla direttiva 92/81 non solo comprometterebbe il conseguimento dell'obiettivo di armonizzazione della normativa comunitaria e la certezza del diritto, bensì rischierebbe d'introdurre disparità di trattamento tra gli operatori economici interessati (v. sentenza Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, cit., punto 21).

24 Per quanto riguarda detta disposizione, occorre rilevare che l'esenzione obbligatoria per gli oli minerali utilizzati come carburante per la navigazione nelle acque comunitarie ha lo scopo di facilitare il commercio intracomunitario, in particolare il traffico di merci e la libera prestazione dei servizi che possono svolgersi nelle acque considerate.

25 Con l'esenzione in questione, il legislatore comunitario ha voluto promuovere la parità di talune condizioni fiscali in cui si trovano ad operare le imprese di trasporto o di altri servizi che percorrono le acque considerate.

26 Da ciò consegue che la nozione di acque comunitarie dev'essere intesa nel senso che comprende tutte le acque nelle quali si pratica usualmente la navigazione marittima a scopi commerciali. Detta navigazione concerne l'insieme delle navi marittime, ivi comprese quelle aventi la maggiore stazza.

27 Inoltre, così come rileva la Commissione, soltanto un'interpretazione del genere è tale da assicurare la parità delle condizioni economiche tra i porti marittimi della Comunità, indipendentemente dalla situazione geografica di ciascun porto rispetto alla costa più vicina, a partire dai quali si effettuano le attività summenzionate.

28 Infine, è necessario rilevare che la direttiva 92/81 ha anche l'obiettivo di garantire la libera circolazione degli oli minerali nel mercato interno, nonché di evitare distorsioni di concorrenza che potrebbero risultare dal fatto che le strutture delle accise varino da uno Stato membro all'altro (v. sentenza 29 aprile 2004, causa C-240/01, Commissione/Germania, Racc. pag. I-4733, punti 39 e 44).

29 Pertanto, il regime instaurato dall'art. 8, n. 2, della direttiva 92/81, relativo all'eventuale applicazione, da parte degli Stati membri, di esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota dell'accisa agli oli minerali o ad altri prodotti destinati agli stessi impieghi usati sotto controllo fiscale, in particolare la nozione di navigazione

sulle vie navigabili interne, che figura al detto n. 2, lett. b), non può costituire un elemento di interpretazione determinante circa la portata delle esenzioni obbligatorie previste al n. 1 di detto articolo.

30 Infatti, è pacifico che battelli idonei alla navigazione commerciale in acque marittime possono praticare la stessa anche su alcune vie navigabili interne fino a determinati porti destinati alla navigazione marittima, anche se non situati sulla costa. Il fatto di escludere dalla sfera dell'esenzione obbligatoria la navigazione così praticata dal momento in cui la si effettua su tali vie verso i porti destinati alla navigazione marittima nuocerebbe al commercio intracomunitario poiché tale esclusione, sfavorendo gli operatori economici interessati da una tale navigazione, rischierebbe di deviare una parte del traffico marittimo da tali porti. Essa collocherebbe, in tal modo, detti operatori in una situazione sfavorevole rispetto a coloro che operano in porti situati sulla costa.

31 Così, il regime facoltativo previsto dall'art. 8, n. 2, lett. b), della direttiva 92/81 può avere unicamente un carattere residuale nel senso che potrebbe applicarsi alla navigazione sulle vie navigabili interne solo in quanto questa venga effettuata al di fuori delle acque nelle quali può essere praticata la navigazione marittima a fini commerciali.

32 Pertanto, occorre risolvere la prima questione nel senso che la nozione di «acque comunitarie», di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81, si riferisce a tutte le acque idonee ad essere attraversate da tutte le navi marittime, ivi incluse quelle aventi la maggiore stazza, in grado di percorrere vie marittime a fini commerciali.

Sulla seconda questione

33 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se alcune operazioni comportanti l'impiego di una draga trasportatrice possano considerarsi rientrare nella nozione di «navigazione» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81.

34 Come emerge dal punto 15 della presente sentenza, poiché la Jan De Nul ha accettato la tassazione dei quantitativi di oli minerali usati per le operazioni di aspirazione e scarico dei materiali, la controversia che oppone le parti nella causa principale si limita al problema di stabilire se i quantitativi di oli minerali consumati nel corso delle manovre connesse alle operazioni di dragaggio possano beneficiare dell'esenzione prevista da detta disposizione.

35 Dalla decisione di rinvio risulta altresì che il consumo di oli minerali durante gli spostamenti a vuoto della draga trasportatrice è stato ammesso al beneficio dell'esenzione dalle accise.

36 Relativamente alla nozione di «navigazione» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81, la Corte, al punto 23 della citata sentenza Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, ha dichiarato che qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione dall'accisa armonizzata prevista da tale disposizione. Al punto 25 di detta sentenza, la Corte ha precisato che la medesima disposizione non opera alcuna distinzione quanto all'oggetto della navigazione ivi contemplata dato che le distorsioni della concorrenza che le disposizioni della direttiva intendono evitare possono verificarsi indipendentemente dal tipo di navigazione commerciale in gioco.

37 Risulta così dalla citata sentenza Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft che la finalità del tragitto effettuato è priva di pertinenza qualora si tratti di navigazione che implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso.

38 Quanto alla controversia nella causa principale, è pacifico che la draga trasportatrice dispone di un sistema di propulsione che le procura autonomia nelle manovre di spostamento. Tale mezzo possiede dunque le caratteristiche tecniche necessarie alla navigazione che gli consentono di effettuare una tale prestazione di servizi.

39 Per quanto riguarda il regime previsto dall'art. 8, n. 2, lett. g), della direttiva 92/81, in base al quale gli Stati membri possono applicare esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota dell'accisa sugli oli minerali usati per operazioni di dragaggio delle vie navigabili e dei porti, è sufficiente rilevare, come è stato sottolineato al punto 29 della presente sentenza, che tale facoltà di esenzione concessa agli Stati membri non può influire sull'interpretazione che occorre dare al n. 1 di questo medesimo articolo.

40 Di conseguenza, si deve risolvere la seconda questione nel senso che le manovre effettuate da una draga trasportatrice nel corso di operazioni d'aspirazione e scarico dei materiali, vale a dire gli spostamenti inerenti all'esecuzione delle attività di dragaggio, rientrano nella sfera di applicazione della nozione di «navigazione», ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81.

Sulle spese

41 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

1) **La nozione di «acque comunitarie», di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, come modificata dalla direttiva del Consiglio 22 dicembre 1994, 94/74/CE, si riferisce a tutte le acque idonee ad essere attraversate da tutte le navi marittime, ivi incluse quelle aventi la maggiore stazza, in grado di percorrere vie marittime a fini commerciali.**

2) **Le manovre effettuate da una draga trasportatrice nel corso di operazioni d'aspirazione e scarico dei materiali, vale a dire gli spostamenti inerenti all'esecuzione delle attività di dragaggio, rientrano nella sfera di applicazione della nozione di «navigazione», ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81, come modificata dalla direttiva 94/74.**

Firme