SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)
1° aprile 2004 *

Nel procedimento C-389/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Finanzgericht Hamburg (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG,

e

Hauptzollamt Kiel,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 8, n. 1, lett. c), 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),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas e A. La Pergola, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore) e dal sig. K. Lenaerts, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig. R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG, dal sig. M. Take, Rechtsanwalt;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. K. Gross, en qualità di agente,

vista la relazione del giudice relatore,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di trattare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 16 ottobre 2002, pervenuta alla Corte il 5 novembre successivo, il Finanzgericht Hamburg ha sottoposto, a norma dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 8, n. 1, lett. c), 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).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG (in prosieguo: la «Deutsche See») e lo Hauptzollamt Kiel in merito all'applicazione di accise sugli oli minerali.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 così recita:

«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».

La normativa nazionale

4 In Germania le disposizioni nazionali relative all'utilizzazione degli oli minerali in esenzione dalle accise sono contenute nel Mineralölsteuergesetz (legge in materia di accisa sugli oli minerali), del 21 dicembre 1992 (BGBl. 1992 I, pagg. 2150 e 2185; in prosieguo: il «MinöStG»), nonché nella Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento di esecuzione relativo all'accisa sugli oli minerali) 15 settembre 1993 (BGBl. 1993 I, pag. 1602; in prosieguo: la «MinöStV»).

5 L'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG dispone che, salvo quanto previsto dal successivo art. 12, gli oli minerali possono essere utilizzati in esenzione dall'accisa come carburanti per motori e per impianti di riscaldamento sulle imbarcazioni destinate esclusivamente alla navigazione a fini commerciali e alle attività ausiliarie ad essa connesse, quali i servizi di pilotaggio, di rimorchi e simili, ovvero al trasporto per conto proprio, nonché sulle imbarcazioni militari e appartenenti ad enti pubblici, sulle imbarcazioni appartenenti ai servizi di soccorso in mare e sulle imbarcazioni destinate ad attività di pesca commerciale.

6 La nozione di navigazione a fini commerciali viene interpretata dal Bundesfinanzhof (Germania), con costante giurisprudenza, nel senso di ricomprendere unicamente la navigazione effettuata nel settore del trasporto su acqua di persone e merci. La navigazione a fini commerciali ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG sussiste, pertanto, solamente quando la navigazione stessa costituisca oggetto diretto dell'attività commerciale.

7 Parimenti, avvalendosi della delega legislativa di cui all'art. 31, n. 2, punto 5, del MinöStG, l'autorità che ha emanato il detto regolamento di esecuzione ha escluso, mediante la disposizione di cui all'art. 17, n. 5, del MinöStV, determinati tipi di natanti dalla nozione di «imbarcazione» ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG. Il detto art. 17 stabilisce segnatamente, al n. 5, punto 1, che le imbarcazioni delle imprese di onoranze funebri e quelle utilizzate a fini analoghi non costituiscono imbarcazioni ai sensi dell'art. 4, n. 1, del MinöStG, ragion per cui i carburanti utilizzati a bordo ai fini della propulsione del motore e del riscaldamento non possono godere dell'esenzione dall'accisa sugli oli minerali.

Causa principale e questione pregiudiziale

8 La Deutsche See è un'impresa di onoranze funebri. Ai fini dell'effettuazione di sepulture in alto mare utilizza tre imbarcazioni attrezzate a tal fine, la MS Mira, la MS Aries e la MS Pollux. Con lettera 1° agosto 2000 chiedeva allo Hauptzollamt Kiel l'autorizzazione ad utilizzare sulle dette imbarcazioni oli minerali in esenzione dall'accisa.

9 Con decisione 21 agosto 2000 lo Hauptzollamt Kiel respingeva tale richiesta sulla base del rilievo che, ai sensi dell'art. 17, n. 5, punto 1, del MinöStV, le imprese di onoranze funebri non beneficerebbero dell'esenzione dall'accisa sugli oli minerali utilizzati come carburanti per le imbarcazioni.

10 Nell'opposizione proposta avverso tale decisione la Deutsche See faceva valere che, escludendo le imprese di onoranze funebri marittime dall'esenzione dall'accisa sugli oli minerali, l'art. 17, n. 5, del MinöStV si porrebbe in contrasto con l'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81, rilevando che quest'ultima escludeva dall'esenzione unicamente l'utilizzazione degli oli minerali per la navigazione con imbarcazioni private da diporto. Orbene, un'impresa di pompe funebri quale la Deutsche See non ricadrebbe in tale nozione di navigazione con imbarcazioni private da diporto, considerato che le imbarcazioni funebri verrebbero utilizzate a fini commerciali, vale a dire per il trasporto di passeggeri e per la prestazione di servizi a titolo oneroso.

11 Lo Hauptzollamt Kiel respingeva l'opposizione con decisione 26 settembre 2000 sulla base del rilievo che l'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG esonererebbe esclusivamente i carburanti utilizzati per le imbarcazioni impiegate nella navigazione a fini commerciali. L'esenzione non potrebbe essere concessa nella specie atteso che l'oggetto sociale della Deutsche See non consisterebbe nel trasporto di persone o cose a fini commerciali, bensì nell'effettuazione di sepulture in mare.

12 Avverso tale decisione, in data 12 ottobre 2000 la Deutsche See proponeva ricorso dinanzi al Finanzgericht Hamburg chiedendo che venisse ingiunto allo Hauptzollamt Kiel, previo annullamento della decisione 21 agosto 2000 e della stessa decisione sull'opposizione, di concedere l'autorizzazione all'utilizzo di oli minerali in esenzione dall'accisa sulle proprie imbarcazioni.

13 A parere del Finanzgericht Hamburg, a fronte della normativa nazionale, la Deutsche See non potrebbe beneficiare dell'esenzione dall'accisa sugli oli minerali utilizzati sulle imbarcazioni impiegate per le sepulture in mare. Tuttavia, la valutazione della controversia alla luce della direttiva 92/81 non fornirebbe soluzione certa, atteso che il legislatore comunitario non ha definito la nozione di «navigazione nelle acque comunitarie». Infatti, l'art. 8, n. 1, lett. c), secondo comma, della direttiva definisce semplicemente la nozione di «imbarcazioni private da diporto».

14 A fronte della definizione di «imbarcazioni private da diporto» di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), secondo comma, della direttiva 92/81, il Finanzgericht Hamburg ritiene che la nozione di «navigazione nelle acque comunitarie», di cui al primo comma della stessa disposizione, sia più ampia della nozione di «navigazione a fini commerciali» di cui all'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG, come interpretata dalla giurisprudenza del Bundesfinanzhof.

15 Il giudice del rinvio rileva che le sepulture in mare effettuate dalla Deutsche See costituiscono manifestamente prestazioni a titolo oneroso e che le imbarcazioni adibite a tale scopo vengono chiaramente utilizzate a fini commerciali. Tali imbarcazioni ricadrebbero quindi nella nozione di «navigazione nelle acque comunitarie» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81.

16 Ciò premesso, il Finanzgericht Hamburg decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se per navigazione, ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), secondo comma, della direttiva 92/81 debba intendersi la navigazione nelle acque comunitarie con imbarcazioni diverse da imbarcazioni private da diporto».

Sulla questione pregiudiziale

17 Al fine di poter procedere alla soluzione della questione pregiudiziale sottoposta, si deve rilevare che la direttiva 92/81, come emerge dal terzo e dal 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 e, dall'altro, a stabilire per tali prodotti determinate esenzioni obbligatorie a livello comunitario.

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 il corretto funzionamento del mercato interno e ad istituire un regime armonizzato delle strutture delle accise sugli oli minerali a livello comunitario.

19 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.

20 Tale autonoma interpretazione è tanto più necessaria in quanto, come affermato dalla Corte nella sentenza 10 giugno 1999, causa C-346/97, Braathens (Racc. pag. I-3419, punto 31), l'art. 8, n. 1, della direttiva 92/81 impone agli Stati membri l'obbligo di non assoggettare all'accisa armonizzata gli oli minerali forniti per essere utilizzati come carburanti per le attività indicate nella disposizione medesima.

21 Orbene, qualsiasi interpretazione divergente, a livello nazionale, di tali obblighi di esenzione non solo comprometterebbe il conseguimento degli obiettivi della normativa comunitaria e la certezza del diritto, ma rischierebbe d'introdurre disparità di trattamento tra gli operatori economici interessati.

22 Dall'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81 risulta che sono esentati dall'accisa armonizzata «gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie». Tale disposizione prevede un'unica deroga, precisando che l'esenzione non si applica agli oli minerali utilizzati per la navigazione «in imbarcazioni private da diporto». Il secondo comma della stessa disposizione definisce la nozione di «imbarcazioni private da diporto» nel senso di imbarcazioni utilizzate «per scopi non commerciali».

23 Ne consegue che qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione dall'accisa armonizzata prevista dall'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81.

24 Tale interpretazione risulta peraltro avvalorata dalla volontà del legislatore comunitario di definire con precisione la nozione di imbarcazioni private da diporto di cui al secondo comma dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 e di precisare, al tempo stesso, la sfera di applicazione di tale nozione rispetto all'utilizzazione di imbarcazioni per la prestazione di servizi a titolo oneroso.

25 A tale riguardo va sottolineato che l'art. 8, n. 1, lett. c), della detta direttiva non opera alcuna distinzione quanto all'oggetto della navigazione ivi contemplata. Infatti, le distorsioni della concorrenza che le disposizioni della direttiva

intendono evitare possono verificarsi indipendentemente dal tipo di navigazione commerciale in gioco.

26 Occorre aggiungere che, se il legislatore comunitario, oltre alla navigazione con imbarcazioni private da diporto, avesse inteso escludere dal beneficio dell'esenzione di cui trattasi talune categorie di navigazione a carattere commerciale, sarebbe stato necessario precisare espressamente tale limitazione dell'esenzione de qua nel primo comma dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81.

27 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rilevare che la menzione «compresa la pesca», contenuta nella parentesi nel detto comma, dev'essere considerata come semplice precisazione relativa alla finalità dell'esenzione prevista per la navigazione commerciale.

28 Con riguardo alla causa principale, è pacifico che le operazioni di navigazione effettuate dalla Deutsche See costituiscono prestazioni di servizi a titolo oneroso. In considerazione della loro natura commerciale, tali operazioni di navigazione non ricadono nella deroga prevista per le imbarcazioni private da diporto, ragion per cui esse sono ricomprese nell'esenzione.

29 Ciò premesso, occorre rispondere alla questione pregiudiziale che l'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto» ricomprende qualsiasi forma di navigazione, indipendentemente dall'oggetto del trasporto, quando sia effettuata a fini commerciali.

Sulle spese

30 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Prima Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Finanzgericht Hamburg con ordinanza 16 ottobre 2002, dichiara:

L'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto» ricomprende qualsiasi forma di navigazione, indipendentemente dall'oggetto del trasporto, quando sia effettuata a fini commerciali.

Jann Rosas La Pergola

Silva de Lapuerta Lenaerts

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 1° aprile 2004.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Prima Sezione

P. Jann