

SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

Doc. XIX
n. 132

SENTENZA

DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA (OTTAVA SEZIONE) DEL 16 SETTEMBRE 2021, CAUSA C-341/20, COMMISSIONE EUROPEA CONTRO REPUBBLICA ITALIANA. INADEMPIMENTO DI UNO STATO - ARTICOLO 258 DEL TRATTATO SUL FUNZIONAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA (TFUE) - DIRETTIVA 2003/96/CE - TASSAZIONE DEI PRODOTTI ENERGETICI E DELL'ELETTRICITÀ - ARTICOLO 14, PARAGRAFO 1, LETTERA C) - ESENZIONE DEI PRODOTTI ENERGETICI UTILIZZATI COME CARBURANTE PER LA NAVIGAZIONE NELLE ACQUE DELL'UNIONE EUROPEA - ESENZIONE CONCESSA UNICAMENTE ALLE IMBARCAZIONI PRIVATE DA DIPORTO COSTITUENTI L'OGGETTO DI UN CONTRATTO DI NOLEGGIO

(Articolo 144-ter del Regolamento del Senato)

Comunicata alla Presidenza il 30 settembre 2021

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

16 settembre 2021 (*)

«Inadempimento di uno Stato – Articolo 258 TFUE – Direttiva 2003/96/CE – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Articolo 14, paragrafo 1, lettera c) – Esenzione dei prodotti energetici utilizzati come carburante per la navigazione nelle acque dell'Unione europea – Esenzione concessa unicamente alle imbarcazioni private da diporto costituenti l'oggetto di un contratto di noleggio»

Nella causa C-341/20,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 24 luglio 2020,

Commissione europea, rappresentata da F. Moro ed A. Armenia, in qualità di agenti,

ricorrente,

contro

Repubblica italiana, rappresentata da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da A. Maddalo, avvocato dello Stato,

convenuta,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da N. Wahl, presidente di sezione, L.S. Rossi e J. Passer (relatore), giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che, concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati da imbarcazioni private da diporto solo se tali imbarcazioni sono oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui esse sono effettivamente utilizzate, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), 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 (GU 2003, L 283, pag. 51).

Contesto giuridico

Diritto dell'Unione

2 I considerando da 3 a 5 e 23 della direttiva 2003/96 enunciano quanto segue:

«(3) Il buon funzionamento del mercato interno e il conseguimento degli obiettivi di altre politiche comunitarie richiedono che siano fissati nella Comunità livelli minimi di tassazione per la maggior parte dei prodotti energetici, compresi l'elettricità, il gas naturale e il carbone.

(4) L'esistenza di notevoli differenze tra i livelli nazionali di tassazione sull'energia applicati dagli Stati membri potrebbe essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno.

(5) La fissazione di livelli minimi comunitari di tassazione appropriati può consentire di ridurre le attuali differenze tra i livelli nazionali di tassazione.

(...)

(23) Gli obblighi internazionali vigenti e il mantenimento della posizione competitiva delle imprese comunitarie rendono opportuno mantenere le esenzioni per i prodotti energetici destinati alla navigazione aerea e marittima, esclusa la navigazione da diporto, mentre dovrebbe essere possibile per gli Stati membri limitare tali esenzioni».

3 L'articolo 14, paragrafo 1, di detta direttiva enuncia quanto segue:

«In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE [del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1),] relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni [dell'Unione], gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi:

(...)

c) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque [dell'Unione] (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto, e l'elettricità prodotta a bordo delle imbarcazioni.

Ai fini della presente direttiva per "imbarcazioni private da diporto" si intende qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad 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».

Diritto italiano

4 La direttiva 2003/96 è stata trasposta nell'ordinamento giuridico italiano dal decreto legislativo del 2 febbraio 2007, n. 26 – Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (supplemento ordinario alla GURI n. 68, del 22 marzo 2007).

5 Tale decreto legislativo ha modificato, ai fini della trasposizione suddetta, il decreto legislativo del 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (supplemento ordinario alla GURI n. 279, del 29 novembre 1995) (in prosieguo: il «decreto legislativo n. 504»). Il decreto legislativo n. 504 contiene la disciplina relativa alla tassazione indiretta della produzione e del consumo, segnatamente, di prodotti energetici.

6 Conformemente alla direttiva 2003/96, il decreto legislativo n. 504 prevede l'assoggettamento all'accisa di determinati prodotti energetici e fissa le aliquote di accisa dovute. Per i prodotti energetici destinati a determinati usi, l'articolo 24, paragrafo 1, di detto decreto legislativo ammette l'esenzione dall'accisa o l'applicazione di un'aliquota ridotta. Gli usi summenzionati sono descritti nella tabella A dell'allegato I del citato decreto legislativo. Il punto 3 di questa tabella A prevede, segnatamente, l'esenzione per gli «impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque marine [dell'Unione], compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto, e [gli] impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti». La nota 1 relativa a tale punto 3 è così formulata:

«Per (...) "imbarcazioni private da diporto" si intende l'uso (...) di una imbarcazione da parte del proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarl[a] in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopo non commerciale 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».

7 Per applicare l'esenzione prevista dal punto 3 della tabella A, menzionato al punto precedente, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha adottato il decreto del 15 dicembre 2015, n. 225 – Regolamento recante norme per disciplinare l'impiego dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie e nelle acque interne (GURI n. 27, del 3 febbraio 2016) (in prosieguo: il «decreto n. 225»).

8 L'articolo 1 di detto decreto, intitolato «Campo di applicazione e definizioni», prevede, ai commi 2 e 6, quanto segue:

«2. Il presente regolamento disciplina l'impiego dei carburanti esenti per la navigazione nonché degli oli lubrificanti esenti. L'esenzione è applicata ai prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine [dell'Unione], compresa la pesca, per la navigazione nelle acque interne, limitatamente alla pesca e al trasporto delle merci, nonché per il dragaggio di vie navigabili e porti. (...)

(...)

6. Sono esclusi dall'esenzione di cui al comma 2 i prodotti energetici utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto, fatti salvi i rifornimenti alle unità adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio che effettuano la navigazione di cui al comma 3, sempreché ricorrano la necessaria assunzione dell'esercizio nonché l'utilizzazione della medesima unità direttamente da parte del soggetto esercente l'attività di noleggio».

9 Il decreto n. 225 è stato chiarito dalla circolare n. 5/D dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del 15 marzo 2016. Per quanto riguarda l'ambito di applicazione del decreto n. 225, il punto I di tale circolare enuncia quanto segue:

«L'agevolazione [(l'esenzione dall'accisa)] trova applicazione per i prodotti utilizzati nei seguenti impieghi:

(...)

d) Per la navigazione nelle acque marine comunitarie di unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio.

(...)

Riguardo alla fattispecie prevista dal comma 6 [dell'articolo 1 del decreto n. 225], la disposizione regolamentare riserva l'esenzione fiscale all'impresa che utilizza il carburante per la prestazione di

servizi di navigazione marittima a titolo oneroso, fermo restando il vincolo di esclusiva destinazione dell'unità da diporto all'attività di noleggio.

L'attribuzione del beneficio fiscale è subordinata altresì alla sussistenza delle condizioni legittimanti identificate nella diretta assunzione dell'esercizio ed utilizzazione dell'unità commerciale noleggiata da parte del soggetto esercente, contenuto tipizzato del contratto di noleggio.

Viene richiesto sostanzialmente che lo scopo ultimo dell'uso del mezzo nautico sul quale è impiegato il carburante esente mantenga la riconosciuta qualificazione commerciale attraverso il coinvolgimento pieno ed immediato dell'esercente nella gestione del servizio di navigazione e nella conduzione tecnica dell'unità da diporto.

Per tali motivazioni restano esclusi dall'applicazione dell'agevolazione i carburanti impiegati dalle predette unità quando utilizzate mediante contratti di locazione».

10 Per quanto riguarda la navigazione da diporto, il decreto legislativo del 18 luglio 2005, n. 171 – Codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE, a norma dell'articolo 6 della legge dell'8 luglio 2003, n. 172 (supplemento ordinario alla GURI n. 202, del 31 agosto 2005) (in prosieguo: il «Codice della nautica di diporto»), contiene le disposizioni applicabili alla navigazione da diporto effettuata nelle acque marine e interne a scopi ricreativi nonché a scopi commerciali.

11 L'articolo 2 del Codice della nautica da diporto, intitolato «Unità da diporto utilizzata a fini commerciali», dispone quanto segue:

«1. L'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando:

a) è oggetto di contratti di locazione e di noleggio;

(...)

4. Le unità da diporto di cui al comma 1, lettera a), possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite».

12 L'articolo 42 del codice suddetto, intitolato «Locazione e forma del contratto», recita:

«1. La locazione di unità da diporto è il contratto con il quale una delle parti si obbliga verso corrispettivo a cedere il godimento dell'unità da diporto per un periodo di tempo determinato.

2. Con l'unità da diporto locata, il conduttore esercita la navigazione e ne assume la responsabilità ed i rischi.

3. Il contratto di locazione delle imbarcazioni e delle navi da diporto è redatto per iscritto a pena di nullità ed è tenuto a bordo in originale o copia conforme.

4. La forma del contratto di sublocazione o di quello di cessione è regolata dal comma 3».

13 L'articolo 46 del codice suddetto, intitolato «Obblighi del conduttore», è così formulato:

«Il conduttore è tenuto ad usare l'unità da diporto secondo le caratteristiche tecniche risultanti dalla licenza di navigazione e in conformità alle finalità di diporto».

14 L'articolo 47 del medesimo codice, intitolato «Noleggio di unità da diporto», recita:

«1. Il noleggio di unità da diporto è il contratto con cui una delle parti, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a mettere a disposizione dell'altra l'unità da diporto per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione,

alle condizioni stabilite dal contratto. L'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio.

(...)).

- 15 L'articolo 49 bis del Codice della nautica di diporto, intitolato «Noleggio occasionale», ha il seguente tenore:

«1. Al fine di incentivare la nautica da diporto e il turismo nautico, il proprietario persona fisica o società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto di cui all'articolo 3, comma 1, iscritte nei registri nazionali, può effettuare, in forma occasionale, attività di noleggio della predetta unità. Tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità.

2. Il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto possono essere assunti dal titolare, dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'imbarcazione ovvero attraverso l'utilizzazione di altro personale, con il solo requisito del possesso della patente nautica di cui all'articolo 39 del presente codice, in deroga alle disposizioni recanti l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto. Nel caso di navi da diporto, in luogo della patente nautica, il conduttore deve essere munito di titolo professionale del diporto. Qualora sia utilizzato personale diverso, le relative prestazioni di lavoro si intendono comprese tra le prestazioni occasionali di tipo accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, del decreto legislativo del 10 settembre 2003, n. 276 [– Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (supplemento ordinario alla GURI n. 235, del 9 ottobre 2003)], e ad esse si applicano le disposizioni di cui all'articolo 72 del citato decreto legislativo n. 276 del 2003.

(...)).

Procedimento precontenzioso

- 16 Il 18 maggio 2018 la Commissione ha inviato una lettera di messa in mora alla Repubblica italiana, invitandola a presentare le sue osservazioni in merito alla presunta violazione del diritto dell'Unione derivante dal fatto che, concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati nei natanti da diporto privati in contratto di noleggio, senza il rifiuto esplicito di tale beneficio in caso di uso privato del natante da parte dell'utilizzatore finale, detto Stato membro sarebbe venuto meno agli obblighi imposti dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96.
- 17 Con lettera del 12 luglio 2018, la Repubblica italiana ha risposto che l'analisi della Commissione si fondava su un'ambiguità che poteva essere risolta facendo riferimento alle definizioni dei contratti di locazione e di noleggio in vigore in Italia nel settore marittimo.
- 18 Nel suo parere motivato del 9 novembre 2018, la Commissione ha confermato la propria censura secondo cui la normativa italiana negava o concedeva il beneficio dell'esenzione dall'accisa indipendentemente dall'utilizzazione effettiva dell'imbarcazione.
- 19 Con lettera del 9 gennaio 2019, la Repubblica italiana ha risposto a tale parere motivato, ribadendo in sostanza la propria posizione.
- 20 Il 24 luglio 2020 la Commissione, ritenendo non soddisfacenti le spiegazioni fornite dalla Repubblica italiana, ha proposto il presente ricorso per inadempimento.

Sull'inadempimento

Argomentazione delle parti

- 21 La Commissione fa valere, in sostanza, che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 stabilisce che l'esenzione dall'accisa non si applica ai carburanti utilizzati per la navigazione delle imbarcazioni private da diporto.
- 22 Essa precisa che, secondo la giurisprudenza della Corte, l'utilizzatore da prendere in considerazione al fine di concedere o rifiutare il beneficio dell'esenzione dall'accisa è il locatario o il noleggiatore, e non il locatore o il noleggiante. Ai fini di tale esenzione, non sarebbe dunque sufficiente che il noleggio configuri un'attività commerciale per il noleggiante. Per contro, sarebbe determinante l'uso che il noleggiatore fa dell'imbarcazione, il quale dovrebbe, per far sorgere un diritto all'esenzione, servire «direttamente ai fini della prestazione di servizi a titolo oneroso».
- 23 Orbene, la normativa italiana concederebbe o rifiuterebbe il beneficio dell'esenzione dall'accisa indipendentemente dall'utilizzazione effettiva che viene fatta dell'imbarcazione, in quanto tale beneficio verrebbe accordato nel caso di noleggio e rifiutato nel caso di noleggio occasionale e di locazione, senza considerare l'utilizzazione dell'imbarcazione da parte del noleggiatore e del locatario.
- 24 La Repubblica italiana ritiene che il legislatore italiano abbia correttamente trasposto l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96.
- 25 Per quanto riguarda il noleggio, poiché sarebbe indubbio, in base alla legislazione italiana, che il noleggiante effettua a titolo oneroso una prestazione di servizi direttamente funzionale allo spostamento dell'imbarcazione, e quindi utilizza quest'ultima a fini commerciali, e che il noleggiatore assume un ruolo soltanto passivo in quanto persona trasportata, la Repubblica italiana sostiene che la concessione del beneficio dell'esenzione fiscale non può dipendere dall'utilizzazione, commerciale o no, effettuata dal noleggiatore, il quale non disporrebbe di alcun titolo giuridico che gli consenta di utilizzare l'imbarcazione.
- 26 Per quanto riguarda la locazione, la distinzione operata dal legislatore italiano tra i contratti di noleggio e quelli di locazione deriverebbe dalla diversa configurazione di tali contratti di utilizzazione di imbarcazioni da diporto. A differenza del noleggiante, il locatore, pur perseguendo un vantaggio economico, rimarrebbe estraneo all'impiego dell'imbarcazione nella navigazione dal momento che esso trasferisce la disponibilità del bene al locatario, il quale ne assume ogni onere e rischio. Poiché il locatore non parteciperebbe in alcun modo all'attività di navigazione, dovrebbe escludersi che l'attività commerciale da esso svolta sia direttamente funzionale allo spostamento dell'imbarcazione, e ciò giustificerebbe dunque il fatto che la legislazione italiana escluda la possibilità che tale attività dia titolo all'esenzione da accisa. Per quanto riguarda il locatario, quest'ultimo sarebbe tenuto, a norma dell'articolo 46 del Codice della nautica di diporto, ad utilizzare l'imbarcazione per diporto, e dunque per finalità puramente ricreative o sportive.
- 27 Nel caso del noleggio occasionale, l'uso promiscuo dell'imbarcazione da parte del noleggiante, per finalità commerciali e ricreative, introdurrebbe un elemento di incertezza sia per gli operatori che per l'amministrazione tributaria, il che giustificerebbe che, in questo caso, e nel pieno rispetto del diritto dell'Unione, il carburante utilizzato non sia ammesso a beneficiare dell'esenzione dall'accisa.
- 28 In definitiva, sarebbe conforme al diritto dell'Unione l'esenzione dall'accisa per il carburante delle imbarcazioni da diporto vincolate ad attività commerciale del noleggiante mediante contratto di noleggio, del tutto irrilevante essendo lo scopo per cui fruisce della navigazione il soggetto che prende l'imbarcazione a noleggio. La concessione, in tali circostanze, del beneficio di questa esenzione sarebbe conforme agli orientamenti espressi all'unanimità dagli Stati membri nelle sedute svoltesi in data 1 ° e 2 luglio 2004 del Comitato delle accise istituito dall'articolo 24 della direttiva 92/12.

Giudizio della Corte

- 29 In via preliminare, occorre, da un lato, rilevare che il contratto di noleggio di un'imbarcazione è quello mediante il quale il noleggiante, a fronte del versamento di un prezzo, il nolo, mette tale imbarcazione a disposizione di un noleggiatore che la utilizzerà per le proprie esigenze. Il contratto di noleggio si

distingue dunque dal contratto di trasporto, il quale non ha ad oggetto la messa a disposizione dell'imbarcazione in tutto o in parte, bensì una prestazione di servizi di trasferimento di beni o persone (v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punto 38).

- 30 Dall'altro lato, occorre ricordare come dai considerando da 3 a 5 della direttiva 2003/96 risulti che quest'ultima mira a promuovere il buon funzionamento del mercato interno armonizzando i livelli minimi di tassazione dei prodotti energetici a livello dell'Unione al fine di diminuire le differenze tra i livelli nazionali di tassazione dell'energia applicati dagli Stati membri.
- 31 Qualsiasi diversa interpretazione a livello nazionale degli obblighi di esenzione previsti da detta direttiva non soltanto arrecherebbe pregiudizio all'obiettivo di armonizzazione della normativa dell'Unione e alla certezza del diritto, ma rischierebbe di introdurre delle disparità di trattamento tra gli operatori economici interessati (v., in tal senso, sentenze del 1° aprile 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, EU:C:2004:214, punto 21, e del 1° marzo 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punto 23).
- 32 Di conseguenza, le disposizioni concernenti le esenzioni previste dalla direttiva 2003/96 devono essere oggetto di un'interpretazione autonoma, fondata sul loro tenore letterale e sulle finalità perseguite da tale direttiva (sentenze del 1° dicembre 2011, Systeme Helmholtz, C-79/10, EU:C:2011:797, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 21 dicembre 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862, punto 19).
- 33 A questo proposito, per quanto riguarda, da un lato, il tenore letterale dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, tale disposizione impone agli Stati membri un obbligo di non sottoporre a tassazione i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque dell'Unione, diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto. Nel secondo comma della disposizione sopra citata, la nozione di «imbarcazione privata da diporto» viene definita nel senso che per tale si intende «qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad 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».
- 34 Risulta pertanto dal tenore letterale della medesima disposizione che l'esenzione da essa prevista è subordinata al fatto che i prodotti energetici siano utilizzati come carburante per operazioni di navigazione nelle acque dell'Unione per scopi commerciali, vale a dire per utilizzazioni nelle quali un'imbarcazione serve direttamente alla prestazione di servizi a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punti 25, 26 e 29 nonché la giurisprudenza ivi citata).
- 35 Ne consegue che, nell'ambito di una locazione o di un noleggio di un'imbarcazione, in cui vi sono, al tempo stesso, un locatore o un noleggiante dell'imbarcazione e un locatario o un noleggiatore che effettua navigazioni con tale imbarcazione, la concessione o il rifiuto dell'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 dipendono dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata da quest'ultimo soggetto (locatario o noleggiatore), ossia a seconda che tale imbarcazione venga utilizzata per scopi commerciali o per scopi non commerciali. Pertanto, non si può ritenere che il noleggio di un'imbarcazione con il carburante, ovvero la sua dazione in locazione, in quanto attività commerciali del noleggiante o del locatore, diano luogo all'esenzione fiscale prevista da tale disposizione indipendentemente dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata dal locatario o dal noleggiatore (v., per analogia, sentenza del 21 dicembre 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862, punto 22).
- 36 Pertanto, ad essere pertinenti ai fini della concessione del beneficio dell'esenzione dall'accisa sono l'utilizzatore finale, locatario o noleggiatore, e l'utilizzazione finale dell'imbarcazione da parte di tale soggetto, ed è tale utilizzazione che deve servire «direttamente ai fini della prestazione di servizi a titolo oneroso» in vista di tale esenzione, ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 34 della presente sentenza.

- 37 Dall'altro lato, questa interpretazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 è corroborata dalla finalità di quest'ultima. Tale direttiva mira infatti a tassare i prodotti energetici in funzione della loro effettiva utilizzazione, e non ad istituire delle esenzioni a carattere generale (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, punti 32 e 42 nonché la giurisprudenza ivi citata).
- 38 Orbene, nel caso di specie, risulta dalla normativa italiana, e segnatamente dall'articolo 1, paragrafo 6, del decreto n. 225, chiarito dalla circolare del 15 marzo 2016 menzionata al punto 9 della presente sentenza, come applicato dall'amministrazione italiana, che, nel caso di un noleggio, il beneficio dell'esenzione dall'accisa viene concesso in quanto il noleggio costituisce, secondo il diritto italiano, un'attività commerciale per il noleggiante. L'esenzione viene dunque concessa indipendentemente dal fatto che l'utilizzatore finale (il noleggiatore) possa utilizzare l'imbarcazione per scopi non commerciali, segnatamente a scopo di diporto.
- 39 Per contro, nel caso di un noleggio occasionale, il quale, secondo il diritto italiano, non costituisce un'attività commerciale per il noleggiante, nonché nel caso della locazione, il beneficio dell'esenzione viene rifiutato indipendentemente dal fatto che il noleggiatore, o il locatario, possa utilizzare l'imbarcazione noleggiata o locata per fornire prestazioni di servizi a titolo oneroso, ad esempio la commercializzazione di crociere.
- 40 Dunque, il trattamento riservato dal diritto italiano al contratto di noleggio, poiché finisce in sostanza per porsi dal punto di vista del noleggiante, senza tenere nel debito conto le modalità di utilizzazione dell'imbarcazione da parte del noleggiatore, si pone in contraddizione con l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte ricordata ai punti 34 e 35 della presente sentenza, che riserva l'esenzione dall'accisa alle utilizzazioni commerciali dell'imbarcazione da parte del suo utilizzatore.
- 41 In tale contesto, la circostanza che il noleggio possa comportare, oltre alla messa a disposizione dell'imbarcazione stessa, anche quella di un equipaggio, e che il noleggiante possa, così facendo, mantenere il controllo sulla conduzione tecnica e nautica dell'imbarcazione, non può rimettere in discussione il fatto che, come risulta in sostanza dal punto 29 della presente sentenza, il noleggiatore resta contrattualmente il dominus dell'utilizzazione dell'imbarcazione noleggiata, sicché è la natura di quest'ultima utilizzazione a determinare l'eventuale concessione del beneficio dell'esenzione dall'accisa.
- 42 A tal proposito, occorre però distinguere il contratto di noleggio – nell'ambito del quale il noleggiatore, in quanto utilizzatore finale dell'imbarcazione noleggiata, resta in linea di principio assoggettato al pagamento dell'accisa nei limiti in cui esso non utilizzi tale imbarcazione per scopi commerciali – da rapporti contrattuali di altro tipo, i quali, pur essendo formalmente qualificati come contratti di noleggio, comprendano la prestazione di un insieme di servizi diversi dai servizi di navigazione, paragonabili a quelli che vengono proposti ai passeggeri di una nave da crociera, e di cui il contraente beneficia in quanto persona trasportata senza avere il controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione.
- 43 Infatti, in questa seconda ipotesi, l'imbarcazione, poiché serve direttamente ed esclusivamente alla prestazione di detti servizi, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 34 della presente sentenza, a dei contraenti che in realtà sono soltanto passeggeri privi di qualunque controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione stessa, potrebbe essere considerata, ai fini della concessione del beneficio dell'esenzione dall'accisa ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, come utilizzata per scopi commerciali ai sensi di tale disposizione.
- 44 Per quanto riguarda, infine, il riferimento operato dalla Repubblica italiana agli orientamenti espressi in occasione delle sedute del Comitato delle accise in data 1 ° e 2 luglio 2004, menzionati al punto 28 della presente sentenza, secondo i quali un contratto che prevede il noleggio di un'imbarcazione con servizi di equipaggio e di navigazione completi, come il contratto italiano di noleggio di imbarcazioni da diporto, rientra nell'esenzione prevista dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva

2003/96, è sufficiente rilevare come tali orientamenti non potessero essere mantenuti a seguito delle sentenze del 1° dicembre 2011, *Systeme Helmholtz* (C-79/10, EU:C:2011:797), e del 21 dicembre 2011, *Haltergemeinschaft* (C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862), circostanza questa che la Commissione, senza essere contraddetta dalla Repubblica italiana, afferma di aver fatto chiaramente presente agli Stati membri a seguito delle sentenze sopra citate e prima della presentazione del presente ricorso per inadempimento.

45 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre constatare che, concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati da imbarcazioni private da diporto esclusivamente nel caso in cui tali imbarcazioni costituiscano l'oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui esse vengono effettivamente utilizzate, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96.

Sulle spese

46 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha chiesto la condanna della Repubblica italiana e quest'ultima è rimasta soccombente nei motivi proposti, occorre condannare tale Stato membro alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) **Concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati da imbarcazioni private da diporto esclusivamente nel caso in cui tali imbarcazioni costituiscano l'oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui esse vengono effettivamente utilizzate, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), 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.**
- 2) **La Repubblica italiana è condannata alle spese.**

Wahl

Rossi

Passer

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 settembre 2021.

Il cancelliere

Il presidente dell'Ottava
Sezione

A. Calot Escobar

N. Wahl

* Lingua processuale: l'italiano.