

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

YVES BOT

presentate il 14 dicembre 2006¹

I — Introduzione

1. Nell'ambito della presente domanda di pronuncia pregiudiziale si chiede alla Corte quale significato occorra attribuire a varie nozioni che figurano nella direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali².

2. Alla Corte si chiede, in particolare, di interpretare la nozione di «acque comunita-

rie» rispetto a quella di «vie navigabili interne».

3. La Corte dovrà inoltre stabilire se l'impiego nelle acque comunitarie di una draga trasportatrice debba essere considerato sempre e comunque «navigazione» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 ovvero se si debba distinguere tra le varie attività svolte da tale draga durante l'impiego in questione, in particolare tra gli spostamenti a vuoto, le manovre connesse alle operazioni di dragaggio e il trasporto dei materiali aspirati durante tali operazioni.

4. Nelle presenti conclusioni esaminerò i due problemi in ordine successivo.

5. Per quanto riguarda, in primo luogo, la ricerca di un criterio che consenta di distinguere le nozioni di acque comunitarie

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 316, pag. 12. Direttiva modificata, da ultimo, dalla direttiva del Consiglio 22 dicembre 1994, 94/74/CE, che modifica la direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, la direttiva 92/81/CEE relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali e la direttiva 92/82/CEE relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali (GU L 365, pag. 46; in prosieguo: la «direttiva 92/81»). La direttiva 92/81 è stata abrogata dalla direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, 2003/96/CE, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU L 283, pag. 51).

e di vie navigabili interne, scarterò quello della «linea di base», di cui agli artt. 3-7 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982³. Parimenti, escluderò l'approccio funzionale secondo cui, in sostanza, sono acque comunitarie ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81 tutte le acque in cui viene normalmente effettuata la navigazione marittima a fini commerciali.

6. Adotterò invece l'interpretazione secondo cui la nozione di acque comunitarie comprende le acque marittime soggette alla sovranità o alla giurisdizione degli Stati membri ad eccezione delle vie navigabili interne menzionate all'art. 8, n. 2, lett. b), della direttiva 92/81. Dimostrerò quindi che tali vie navigabili interne sono costituite dall'insieme delle vie della rete navigabile interna della Comunità elencate nell'allegato I della direttiva del Consiglio 4 ottobre 1982, 82/714/CEE, che fissa i requisiti tecnici per le navi della navigazione interna⁴.

7. Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'interpretazione della nozione di «naviga-

zione nelle acque comunitarie» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81, rileverò anzitutto che, se una draga trasportatrice dispone di un sistema di propulsione che le garantisce autonomia negli spostamenti, questi ultimi vanno equiparati alla navigazione. Proporrò quindi alla Corte di rispondere al giudice del rinvio che tale nozione include le manovre effettuate da una draga trasportatrice durante le operazioni di aspirazione dei fondali marini, vale a dire gli spostamenti effettuati da tale draga nel corso delle sue attività di dragaggio.

II — L'ambito normativo

A — *Il diritto comunitario*

8. In materia di accise, la direttiva del Consiglio 92/12/CEE⁵ stabilisce le regole relative al regime generale dei prodotti soggetti ad accisa. Conformemente all'art. 2, n. 1, «[l]a presente direttiva e le direttive di cui all'articolo 1, paragrafo 2, si applicano nel territorio della Comunità come definito, per ciascuno Stato membro, dal trattato che istituisce la Comunità economica europea, in particolare dall'articolo 227 [divenuto, in seguito a modifica, art. 299 CE]», esclusi alcuni territori nazionali espressamente elencati.

3 — Convenzione approvata a nome della Comunità europea con decisione del Consiglio 23 marzo 1998, 98/392/CE (GU L 179, pag. 1), e ratificata da tutti gli Stati membri dell'Unione europea (in prosieguo: la «Convenzione sul diritto del mare»).

4 — GU L 301, pag. 1.

5 — Direttiva 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1).

9. Le direttive specifiche menzionate all'art. 1, n. 2, della direttiva 91/12 sono, da un lato, la direttiva 92/81, oggetto del presente procedimento pregiudiziale, e, dall'altro, la direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/82/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali⁶.

10. Secondo il quinto 'considerando' della direttiva 92/81, «è necessario prevedere determinate esenzioni obbligatorie a livello comunitario».

11. Il sesto 'considerando' enuncia, tuttavia, «che è opportuno consentire agli Stati membri di applicare a titolo facoltativo altre esenzioni o aliquote ridotte all'interno del loro territorio, purché ciò non causi distorsioni della concorrenza».

12. Questa dualità tra le esenzioni obbligatorie, da un lato, e quelle facoltative, dall'altro, è precisata all'art. 8, nn. 1 e 2, della medesima direttiva.

13. L'art. 8, n. 1, 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;

6 — GU L 316, pag. 19.

(...))».

B — *Il diritto nazionale*

14. L'art. 8, n. 2, della direttiva 92/81 dispone quanto segue:

«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».

15. In Germania, le disposizioni nazionali relative all'utilizzo esente di oli minerali figurano nel Mineralölsteuergesetz (legge relativa alla tassa sugli oli minerali) del 21 dicembre 1992⁷ e nella Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento di applicazione della tassa sugli oli minerali) del 15 settembre 1993⁸.

16. 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.

17. In forza dell'autorizzazione legislativa prevista all'art. 31, n. 2, punto 5, del MinöStG, l'autorità regolamentare tedesca ha escluso, all'art. 17, n. 5, della MinöStV, alcuni tipi di impianti galleggianti dalla

7 — BGBl. 1992 I, pagg. 2150 e 2185; in prosieguo: il «MinöStG».

8 — BGBl. 1993 I, pag. 1602; in prosieguo: la «MinöStV».

nozione di «imbarcazioni» ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG. L'art. 17, n. 5, punto 2, dispone segnatamente che impianti galleggianti quali le scavatrici, le gru e gli aspiratori per cereali non costituiscono «imbarcazioni» ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG, per cui i combustibili da essi impiegati per la propulsione e il riscaldamento non possono beneficiare di alcuna esenzione fiscale.

19. Un Hopperbagger serve ad aspirare sabbia, sassi e altri materiali simili dal fondo marino. La miscela di acqua e materiali così convogliata nei pozzi della draga viene successivamente trasportata verso un luogo di scarico.

20. Il 3 aprile 2000 la Jan de Nul comunicava all'Hauptzollamt Oldenburg (Ufficio doganale di Oldenburg; in prosieguo: l'«Hauptzollamt») il quantitativo di oli minerali consumato durante i lavori di aspirazione dell'acqua e dei materiali.

III — I fatti e il procedimento nella causa principale

18. La Jan de Nul NV (in prosieguo: la «Jan de Nul» o la «ricorrente nel procedimento principale») è un'impresa con sede in Belgio che esercita attività di ingegneria idraulica. Tale impresa gestiva la draga trasportatrice a elinda trainante (cd. Hopperbagger) «Cristoforo Colombo», per lavori di dragaggio dell'Elba tra Amburgo e Cuxhaven⁹ effettuati tra il 19 ottobre 1999 e il 17 dicembre 1999.

21. Successivamente l'Hauptzollamt comunicava alla ricorrente nel procedimento principale che essa doveva versare l'accisa sugli oli minerali anche sugli oli utilizzati durante i viaggi a vuoto e le manovre connesse ai lavori di aspirazione. Dalla cartella esattoriale relativa alla Jan de Nul compilata il 15 novembre 2000 risultava un credito pari a DEM 183 127,02.

22. Con decisione 3 luglio 2002 l'Hauptzollamt respingeva il reclamo presentato dalla Jan de Nul avverso tale accertamento il 19 dicembre 2000. L'impresa proponeva quindi ricorso dinanzi al Finanzgericht Hamburg (Sezione tributaria del Tribunale di Amburgo) in data 2 agosto 2002.

9 — Nelle sue osservazioni scritte la Jan de Nul precisa che tali lavori sono stati eseguiti tra i chilometri 638 (porto di Amburgo) e 748 (nelle acque del litorale di Cuxhaven).

23. Dinanzi al suddetto giudice la Jan de Nul ha fatto valere che l'attività della draga trasportatrice è analoga a quella di un'imbarcazione destinata specificamente alla navigazione a fini commerciali, di modo che i combustibili impiegati non per l'utilizzo della draga in quanto tale, ma per gli spostamenti dell'imbarcazione dovrebbero essere esentati. A suo parere, l'accertamento dell'accisa sugli oli minerali contravviene all'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81, che prescrive un'esenzione fiscale obbligatoria per la navigazione nelle acque comunitarie. Infatti, il tratto dell'Elba in cui sono stati effettuati i lavori fa parte, secondo la ricorrente nel procedimento principale, delle acque comunitarie. Essa ha inoltre fatto valere, richiamandosi alla sentenza della Corte 1° aprile 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*¹⁰, che l'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 esonera dall'accisa sugli oli minerali la navigazione commerciale praticata nelle acque comunitarie, a prescindere dalla sua finalità.

24. Per contro, l'Hauptzollamt ha sostenuto, dinanzi al medesimo giudice, che il tratto dell'Elba in cui è intervenuta la draga trasportatrice costituisce una via navigabile interna, per cui l'esenzione prevista all'art. 8, n. 2, lett. b), della direttiva 92/81 è rimessa al potere discrezionale delle autorità nazionali. Esso ha inoltre rilevato che dall'art. 17, n. 5, punto 2, della MinöStV emerge che impianti galleggianti quale un Hopperbagger non

costituiscono imbarcazioni ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG.

25. Con decisione rettificativa 27 dicembre 2004 l'Hauptzollamt modificava l'accertamento del 15 novembre 2000 per tenere conto della sentenza del Bundesfinanzhof 3 febbraio 2004¹¹, in cui quest'ultimo aveva preso in considerazione la dualità delle funzioni esercitate dagli Hopperbagger e aveva distinto, ai fini dell'esenzione dalla tassa sugli oli minerali, tra le prestazioni di trasporto e quelle di lavoro effettuate da tali impianti.

26. Il Bundesfinanzhof ha invero ammesso che gli Hopperbagger, quando forniscono prestazioni di trasporto, vengono utilizzati come imbarcazioni ai fini della navigazione commerciale e devono, entro tali limiti, essere esentati dalla suddetta tassa. Per contro, durante l'esecuzione dei lavori di dragaggio, aspirazione e scarico è la prestazione di lavoro che prevale, per cui i combustibili impiegati in tale contesto non devono essere esentati dalla tassa sugli oli minerali.

27. Nella decisione rettificativa l'Hauptzollamt ammetteva, così, che il consumo di oli

10 — Causa C-389/02 (Racc. pag. I-3537).

11 — VII R 4/03, BFHE 205, pag. 351.

minerali durante i viaggi a vuoto della draga aspirante doveva beneficiare dell'esenzione dall'accisa sugli oli minerali prevista dal MinöStG. L'accertamento del 15 novembre 2000 veniva quindi ridotto ad un importo pari a DEM 164 372,74.

criterio della «linea di base», di cui agli artt. 3-7 della Convenzione sul diritto del mare¹³.

28. Pertanto, le parti hanno convenuto che il ricorso era divenuto privo di oggetto nella parte che aveva dato luogo alla riduzione dell'importo del tributo. Risulta dagli atti che la controversia principale riguarda quindi solo la questione se la Jan de Nul debba pagare l'accisa sul quantitativo di oli minerali consumato durante le manovre connesse alle operazioni di dragaggio.

30. Secondo il Finanzgericht Hamburg, è tuttavia possibile adottare un'interpretazione diversa della nozione di acque comunitarie, che potrebbero essere intese anche come tutte le acque idonee e destinate ad essere solcate da navi marittime. Poiché la direttiva 92/81 distingue tra la navigazione nelle acque comunitarie e quella sulle vie navigabili interne, il giudice del rinvio ritiene sostenibile il ricorso al tipo di navigazione come criterio di distinzione. In quest'ottica si potrebbero quindi definire vie navigabili interne le acque sulle quali si svolge solitamente la navigazione fluviale, mentre sarebbero acque comunitarie quelle in cui si svolge di norma la navigazione marittima.

IV — Il rinvio pregiudiziale

29. Per quanto riguarda, in primo luogo, la definizione delle nozioni di acque comunitarie e di vie navigabili interne, il Finanzgericht Hamburg spiega nella decisione di rinvio che il Bundesfinanzhof, in un'ordinanza del 23 marzo 2000¹², ha adottato il

13 — Secondo l'art. 3 della Convenzione sul diritto del mare, la linea di base costituisce il punto di partenza del mare territoriale e consente di misurarne la larghezza. Infatti, conformemente a tale disposizione, «[o]gni Stato ha il diritto di fissare la larghezza del proprio mare territoriale fino a un limite massimo di 12 miglia marine, misurate a partire dalle linee di base determinate conformemente alla presente convenzione». Per determinare le linee di base gli Stati possono impiegare due metodi. Il primo è quello della «linea di base normale» (art. 5 della Convenzione sul diritto del mare): si fa riferimento alla linea di bassa marea lungo la costa, vale a dire la linea a livello della quale si ritirano le acque con la bassa marea. L'altro metodo, quello delle «linee di base diritte» (art. 7 della Convenzione sul diritto del mare), consiste in «linee ondulate che uniscono trasversalmente le acque dei punti di interesse situati sulla costa o sulle isole attigue» (Lucchini L., e Voelckel M., *Droit de la Mer*, tomo I, Pédone, Paris, 1990, pagg. 178 e 179). Ai sensi dell'art. 8, n. 1, della Convenzione sul diritto del mare, «[co]n l'eccezione di quanto disposto nella parte IV, le acque situate verso terra rispetto alla linea di base del mare territoriale fanno parte delle acque interne dello Stato». La linea di base consente anche di misurare la larghezza di altri spazi marini quali la zona contigua e la zona economica esclusiva (v., rispettivamente, artt. 33, n. 2, e 57 della Convenzione sul diritto del mare).

12 — VII S 26/99, BFHE 191, pag. 184.

31. Il giudice del rinvio rileva inoltre che l'interpretazione secondo cui l'esenzione fiscale sussisterebbe al di là della linea di base, mentre la tassa andrebbe pagata, conformemente alle disposizioni nazionali, sugli oli minerali consumati al di qua di tale linea, comporterebbe notevoli difficoltà pratiche di controllo sia per l'armatore che per l'amministrazione doganale. Infatti, durante l'intervento di una draga trasportatrice, la linea di base può essere attraversata più volte.

32. D'altro canto, secondo il medesimo giudice, il riferimento alle linee di base condurrebbe a risultati poco comprensibili e, in definitiva, incoerenti, dato che queste non sono fissate sempre con le stesse modalità. A tale proposito, esso osserva che il tratto dell'Elba tra Amburgo e Cuxhaven si trova al di qua della linea di base che attraversa le isole adiacenti e costituirebbe quindi una via navigabile interna, mentre sul lato del Mar Baltico, ad esempio, la Trave dovrebbe essere considerata acqua marina.

33. Per quanto riguarda, in secondo luogo, il significato da attribuire alla nozione di navigazione, il Finanzgericht Hamburg afferma di dubitare che occorra distinguere tra prestazioni di trasporto e prestazioni di lavoro fornite da un Hopperbagger. A suo parere, qualsiasi forma di navigazione comporta un consumo di oli minerali, anche quando l'imbarcazione rimane ferma.

34. Il giudice del rinvio osserva inoltre che tale distinzione solleverebbe problemi di ordine pratico. Oltre a comportare spese per la compilazione delle dichiarazioni d'imposta sugli oli minerali, essa causerebbe notevoli difficoltà di delimitazione, dato che anche altri tipi di imbarcazioni speciali forniscono prestazioni di lavoro e potrebbero incontrare problemi analoghi a quelli che si pongono per le draghe trasportatrici. A tale proposito esso cita l'esempio dei cargo, i quali dispongono di apparecchiature che consentono di effettuare autonomamente le operazioni di carico e scarico, senza l'ausilio delle gru portuali.

35. Secondo il giudice del rinvio, l'analisi potrebbe incentrarsi sulla questione se sull'imbarcazione considerata esista e venga effettivamente utilizzato un sistema di propulsione autonomo. In tal caso dovrebbe intendersi per «navigazione» qualsiasi tipo di navigazione, a prescindere dalla sua finalità — che può consistere anche nella fornitura di una prestazione di lavoro —, purché venga utilizzato un sistema di propulsione autonomo.

36. Il giudice del rinvio conclude rilevando che, se le sue osservazioni si rivelassero corrette, l'impiego della draga trasportatrice sul tratto dell'Elba tra Cuxhaven e Amburgo costituirebbe una «navigazione in acque comunitarie» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81. In tal caso, il ricorso di cui è stato investito dalla Jan de Nul dovrebbe essere accolto.

37. Tuttavia, poiché nutre dubbi in merito all'interpretazione di tale disposizione della direttiva 92/81, come anche dell'art. 8, n. 2, lett. b), il Finanzgericht Hamburg ha deciso di sospendere il giudizio fino a che la Corte non abbia risolto le seguenti questioni pregiudiziali:

V — Analisi

A — Sulla prima questione pregiudiziale

38. Con la prima questione il giudice del rinvio chiede alla Corte, in sostanza, di interpretare la nozione di acque comunitarie ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81 rispetto alla nozione di vie navigabili interne ai sensi dell'art. 8, n. 2, lett. b), della medesima direttiva.

«1) 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.

39. Sia dalla decisione di rinvio del Finanzgericht Hamburg che dalle osservazioni scritte presentate alla Corte dalla Jan de Nul, dall'Hauptzollamt, dal governo belga e dalla Commissione delle Comunità europee risulta che per risolvere tale questione vengono esplorate principalmente due strade, ossia, da un lato, la pertinenza del criterio della linea di base previsto dalla Convenzione sul diritto del mare e, dall'altro, la possibilità di un approccio funzionale.

2) 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».

40. A tale proposito, per definire la nozione di acque comunitarie, la Jan de Nul ritiene che occorra basarsi sull'attività essenziale esercitata in tali acque. Secondo la ricorrente nel procedimento principale, la distinzione

tra le acque comunitarie e le acque fluviali andrebbe effettuata sulla base di un approccio funzionale, e non secondo il criterio della linea di base previsto dalla Convenzione sul diritto del mare. Tale criterio, infatti, perseguirebbe uno scopo diverso da quello della direttiva 92/81, vale a dire la delimitazione dei diritti sovrani di ciascuno degli Stati parti di tale Convenzione e dei loro obblighi reciproci.

41. La Jan de Nul illustra come segue l'approccio funzionale da essa sostenuto: per distinguere tra le due nozioni da interpretare occorrerebbe basarsi sul tipo di trasporto effettuato rispettivamente nelle acque comunitarie e in quelle fluviali, in funzione delle circostanze di ogni singola fattispecie. In tal modo, le vie d'acqua sulle quali navigano normalmente le imbarcazioni fluviali andrebbero considerate acque fluviali, dato che, a causa della loro conformazione, le acque fluviali normalmente non sono adatte alla navigazione marittima. Acque marine sarebbero invece tutte le acque che, secondo un approccio naturale, fanno parte del mare o che, in ragione della loro conformazione, vengono solcate da navi marittime.

42. Secondo questo approccio, sia il mare delle isole Wadden che gli accessi ai porti internazionali di Emden, Brema, Bremerhaven, Cuxhaven e Amburgo, nonché l'accesso al canale di Kiel, andrebbero considerati acque marine e quindi acque comunitarie.

43. Al pari del Finanzgericht Hamburg e della Jan de Nul, la Commissione ritiene che il criterio della linea di base non sia pertinente, in quanto esso, che costituisce uno strumento tecnico che persegue le finalità proprie della Convenzione sul diritto del mare, non consentirebbe di garantire il conseguimento degli obiettivi sottesi all'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81, ossia garantire il buon funzionamento del mercato interno ed evitare distorsioni della concorrenza.

44. La Commissione propone pertanto di definire le acque comunitarie e le vie navigabili interne alla luce della lettera e dello scopo della direttiva 92/81. Tale approccio militerebbe a favore di un'interpretazione della nozione di acque comunitarie corrispondente a quella proposta dal Finanzgericht Hamburg, ossia tutte le acque in cui si svolge solitamente la navigazione marittima a fini commerciali. Secondo la Commissione, la zona in discussione nella causa principale, tra la costa tedesca e il porto di Amburgo, uno dei più grandi porti marittimi del mondo, dovrebbe essere annoverata tra le acque comunitarie così definite.

45. La Commissione aggiunge che, per effetto di tale interpretazione, conformemente alla finalità dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81, la navigazione marittima sarebbe considerata allo stesso modo in

tutte le situazioni pertinenti, a prescindere dalla posizione del porto rispetto alla costa, cioè direttamente sulla costa o più all'interno sulle rive di un grande fiume.

46. Condividendo sostanzialmente gli argomenti esposti dal Finanzgericht Hamburg nella decisione di rinvio, anche l'Hauptzollamt ritiene che non debba essere applicato il criterio della linea di base per distinguere le acque comunitarie dalle vie navigabili interne.

47. Esso ritiene tuttavia che l'approccio funzionale, secondo cui costituirebbero acque comunitarie tutte le acque idonee e destinate alla navigazione delle navi marittime, avrebbe eccessive ripercussioni sui diritti degli Stati membri. Infatti, oltre alle acque marine, le navi marittime potrebbe solcare tutte le vie d'acqua tedesche sufficientemente profonde. Oltre all'Elba fino ad Amburgo, anche il Weser fino a Brema, il suo affluente Hunte fino a Oldenburg, il canale di Kiel (Nord-Ostsee-Kanal), l'Ems fino a Leer e il Reno fino a Duisburg. Se si accogliesse una tale interpretazione, la Repubblica federale di Germania sarebbe tenuta, in forza dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81, ad esentare dall'accisa gli oli minerali utilizzati come carburante su tutte le suddette vie d'acqua, che l'Hauptzollamt considera vie navigabili interne.

48. A sostegno di questa tesi esso rileva che, secondo la definizione di vie navigabili interne contenuta nell'art. 1, n. 1, punto 1, del Bundeswasserstraßengesetz (legge federale sulle vie d'acqua), nella versione 4 novembre 1998¹⁴, l'Elba costituisce una via navigabile interna dalla frontiera tedesca fino al luogo in cui si getta nel mare del Nord, presso Cuxhaven. Inoltre, il diritto tedesco determinerebbe le vie navigabili interne destinate a essere solcate dalle navi marittime. In tal modo, anche la parte dell'Elba situata tra il limite inferiore del porto di Amburgo e la foce nel Mare del Nord presso Cuxhaven costituirebbe una via navigabile marittima ai sensi dell'art. 1, n. 1, punto 6, della Seeschiffahrtsstraßenordnung¹⁵ (ordinanza relativa alle vie navigabili marittime), nella versione 22 ottobre 1998.

49. L'Hauptzollamt propone quindi alla Corte di adottare le seguenti definizioni:

- le acque comunitarie sarebbero costituite dai mari territoriali in un raggio di 12 miglia marine a partire dalla linea di base, nonché dalle acque marine situate

¹⁴ — BGBl. 1998 I, pag. 3294.

¹⁵ — BGBl. 1998 I, pag. 3209.

al di qua di tale linea, ad eccezione delle vie navigabili interne ai sensi dell'art. 8, n. 2, lett. b), della direttiva 92/81;

sono espressamente definite dal testo degli articoli della direttiva 92/81. Neanche l'esame dei 'considerando' di tale direttiva consente un orientamento risolutivo per quanto riguarda il significato da attribuire a queste due nozioni¹⁷.

- le vie navigabili interne corrisponderebbero alle acque interne di uno Stato membro che, fino alla loro foce in mare, sono propizie e destinate alla navigazione.

50. Quanto al governo belga, esso considera, sulla base degli artt. 1, primo comma, e 2, n. 2, lett. e), del regolamento (CE) del Consiglio 29 marzo 1999, n. 718, relativo ad una politica di regolazione delle capacità delle flotte comunitarie nella navigazione interna, al fine di promuovere il trasporto per via navigabile¹⁶, che le navi che seguono parzialmente un percorso marittimo siano soggette alle norme comunitarie applicabili alla navigazione in acque comunitarie.

51. Alla luce di queste osservazioni, occorre anzitutto rilevare che le nozioni di acque comunitarie e di vie navigabili interne non

52. Tuttavia, la distinzione tra le nozioni di acque comunitarie e di vie navigabili interne è decisiva per stabilire quale regime di esenzione e/o di riduzione delle accise sugli oli minerali previsto dalla direttiva 92/81 occorra applicare.

53. Ricordo infatti che, ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, di tale direttiva, gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie non su imbarcazioni private da diporto sono obbligatoriamente esentati dall'accisa armonizzata. Viceversa, secondo l'art. 8, n. 2, lett. b), della medesima direttiva, gli oli minerali utilizzati per la navigazione sulle vie navigabili interne, eccettuata la navigazione privata da diporto, possono solo beneficiare, a discrezione degli Stati membri, di un'esenzione o di una riduzione totale o parziale dell'aliquota di accisa.

17 — A tale proposito, l'espressione «all'interno del loro territorio», che figura al sesto 'considerando' della direttiva 92/81, non è molto illuminante, dato che anche le acque comunitarie possono trovarsi «all'interno» del territorio degli Stati membri ed essere, più precisamente, parte integrante del loro territorio marittimo.

16 — GU L 90, pag. 1.

54. Il primo criterio proposto per distinguere le acque comunitarie dalle vie navigabili interne è quello della linea di base, ai sensi degli artt. 3 e segg. della Convenzione sul diritto del mare.

55. Tutte le tesi espresse nelle osservazioni scritte presentate alla Corte convergono nel respingere tale criterio nel caso di specie.

56. Anch'io condivido questo parere. Ritengo infatti che, se pure questo strumento tecnico svolge una funzione fondamentale nell'ambito della Convenzione sul diritto del mare, dato che, in particolare, costituisce il punto di partenza del mare territoriale e consente di misurarne l'ampiezza, il suo impiego nel contesto della direttiva 92/81 non sia giustificato, giacché, come sottolinea la Commissione, i due atti perseguono scopi diversi.

57. A tale proposito, occorre sottolineare che la Convenzione sul diritto del mare mira, secondo i suoi 'considerando', a «stabilire [...] un ordine giuridico per i mari e per gli oceani che faciliti le comunicazioni internazionali e che favorisca gli usi pacifici dei mari e degli oceani, l'utilizzazione equa ed efficiente delle loro risorse, la conservazione delle loro risorse viventi, e lo studio, la protezione e la preservazione dell'ambiente marino». Lo strumento della linea di base contribuisce a costituire tale «ordine giuri-

dico», in quanto, come si è visto, concorre a delimitare gli spazi marittimi definiti nella suddetta convenzione, cioè le acque interne, il mare territoriale, la zona contigua e la zona economica esclusiva. Esso contribuisce quindi a definire i diritti che gli Stati contraenti possono esercitare e gli obblighi che essi devono osservare in ciascuno di tali spazi, conformemente alle disposizioni della Convenzione sul diritto del mare.

58. Come ha precisato la Corte, l'obiettivo della direttiva 92/81, invece, è «di garantire la libera circolazione degli oli minerali nel mercato interno, nonché di evitare le distorsioni di concorrenza che potrebbero risultare da strutture diverse delle accise»¹⁸. Il criterio da adottare per distinguere le acque comunitarie dalle vie navigabili interne dev'essere adeguato a tale obiettivo. Orbene, penso che il criterio della linea di base non lo sia.

59. Inoltre, la presa in considerazione della linea di base condurrebbe alla conseguenza, a mio parere sproporzionata, che le «acque interne» degli Stati membri, che, secondo l'art. 8 della Convenzione sul diritto del

¹⁸ — Sentenza 29 aprile 2004, causa C-240/01, Commissione/Germania (Racc. pag. I-4733, punto 39).

mare, sono «le acque situate verso terra rispetto alla linea di base del mare territoriale», dovrebbero essere tutte considerate vie navigabili interne ai sensi della direttiva 92/81, anche quando siano situate al di là della foce dei fiumi.

60. Pertanto, il criterio della linea di base di cui agli artt. 3 e segg. della Convenzione sul diritto del mare non mi sembra pertinente per distinguere le acque comunitarie dalle vie navigabili interne ai fini dell'applicazione della direttiva 92/81.

61. Ritengo tuttavia che la definizione di queste due nozioni non possa essere lasciata esclusivamente alla discrezionalità degli Stati membri, col rischio di interpretazioni divergenti, dato che ciò si porrebbe in contrasto con l'obiettivo di armonizzazione perseguito dal legislatore comunitario con la direttiva 92/81. Occorre quindi cercare un'interpretazione autonoma delle nozioni di acque comunitarie e di vie navigabili interne¹⁹.

19 — La Corte ha svolto la medesima considerazione in merito all'espressione «utilizzati come combustibili», che compare all'art. 2, n. 2, prima frase, della direttiva 92/81, nella sentenza Commissione/Germania, citata. Nello stesso ordine di idee, la Corte ha dichiarato, al punto 21 della sentenza *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, citata, che «qualsiasi interpretazione divergente, a livello nazionale, [degli] obblighi di esenzione non comprometterebbe solamente il conseguimento degli obiettivi della normativa comunitaria e la certezza del diritto, bensì rischierebbe d'introdurre disparità di trattamento tra gli operatori economici interessati».

62. A tale proposito, la Corte ha già avuto modo di precisare, nella sentenza *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, citata, che «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.

63. Come si è visto, il testo della direttiva 92/81 tace quanto alla definizione e, pertanto, alla distinzione delle nozioni di acque comunitarie e vie navigabili interne.

64. Per quanto riguarda la finalità della direttiva, non mi sembra evidente a priori che se ne possa desumere un criterio soddisfacente. Infatti, sia il regime di esenzione obbligatoria che quello di esenzione facoltativa devono essere rapportati, come attesta il sesto 'considerando' della stessa, all'obiettivo di evitare distorsioni della concorrenza. Peraltro, le distorsioni della concorrenza che la direttiva mira ad evitare possono verificarsi sia durante la navigazione in acque comunitarie, sia in caso di navigazione entro la rete comunitaria delle vie navigabili interne.

20 — Punto 19.

65. Poiché la lettera e la finalità della direttiva 92/81 non consentono di definire con precisione le nozioni di acque comunitarie e di vie navigabili interne, occorre verificare se queste due nozioni trovino una definizione in altri atti comunitari.

66. Si constaterà, ebbene, che tali due nozioni non sono né nuove in diritto comunitario, né specifiche della materia disciplinata dalla direttiva 92/81.

67. Infatti, è interessante osservare che la nozione di acque comunitarie viene utilizzata nel settore della politica comune della pesca. Essa trova una delle sue prime espressioni, anche se sotto una denominazione diversa, nel regolamento (CEE) del Consiglio n. 2141/70²¹ e successivamente nel regolamento (CEE) del Consiglio n. 101/76²², che l'ha sostituito, i quali imponevano agli Stati membri di assicurare parità di condizioni di accesso e di sfruttamento dei fondali situati nelle *acque marittime su cui esercitano la loro sovranità o giurisdizione* a tutte le navi da pesca che battono bandiera di uno degli Stati membri e sono immatricolate nel territorio della Comunità²³.

21 — Regolamento 20 ottobre 1970, relativo all'attuazione di una politica comune delle strutture nel settore della pesca (GU L 236, pag. 1).

22 — Regolamento 19 gennaio 1976, relativo all'attuazione di una politica comune delle strutture nel settore della pesca (GU L 20, pag. 19).

23 — V. art. 2, n. 1, dei suddetti regolamenti.

68. La nozione di acque comunitarie è stata utilizzata anche per designare la zona di pesca della Comunità risultante dalla comunitarizzazione delle zone economiche esclusive degli Stati membri²⁴.

69. Sempre in materia di pesca, gli atti comunitari più recenti designano espressamente quali «acque comunitarie» «le acque soggette alla sovranità o alla giurisdizione degli Stati membri», in contrapposizione alle «acque internazionali», che sono «le acque non soggette alla sovranità o giurisdizione di un qualsiasi Stato»²⁵.

70. Così definite in contrapposizione alle acque internazionali, le acque comunitarie, intese in senso ampio come le acque marittime soggette alla sovranità o alla giurisdizione degli Stati membri, racchiudono tutti i territori marittimi degli Stati membri.

24 — V., in particolare, sentenza 25 luglio 1991, causa C-258/89, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-3977, punti 12 e 13). La creazione di una zona di pesca comunitaria consegue alla risoluzione del Consiglio 3 novembre 1976, concernente taluni aspetti esterni dell'istituzione nella Comunità, a decorrere dal 1° gennaio 1977, di una zona di pesca che si estende fino a 200 miglia (GU 1981, C 105, pag. 1).

25 — V., in particolare, artt. 2, lett. b), e 3, lett. b), del regolamento (CE) del Consiglio 22 dicembre 2004, n. 27/2005, che stabilisce, per il 2005, le possibilità di pesca e le condizioni ad esse associate per alcuni stock o gruppi di stock ittici, applicabili nelle acque comunitarie e, per le navi comunitarie, in altre acque dove sono imposti limiti di cattura (GU 2005, L 12, pag. 1).

71. Nella fattispecie, per stabilire quale sia il limite inferiore delle acque comunitarie rispetto alle vie navigabili interne di cui all'art. 8, n. 2, lett. b), della direttiva 92/81, occorre confrontare le due nozioni, come invita a fare il giudice del rinvio con la prima questione.

72. In questa prospettiva, osservo anzitutto che la nozione di vie navigabili interne fa pienamente parte del diritto comunitario. Infatti, l'art. 80 CE menziona espressamente i «trasporti (...) per vie navigabili».

73. Osservo poi che vari atti comunitari sono stati adottati allo scopo di disciplinare la navigazione interna in seno alla Comunità, per quanto riguarda, ad esempio, l'accesso alla professione di trasportatore di merci per via navigabile e il riconoscimento reciproco dei diplomi²⁶, il risanamento strutturale²⁷, la capacità delle flotte comunitarie²⁸, la sicurezza e i requisiti tecnici delle navi della

navigazione interna²⁹ o ancora la definizione delle regole comuni applicabili ai trasporti di merci o di persone per via navigabile tra Stati membri³⁰.

74. Tra questi atti comunitari desidero evidenziare la direttiva 82/714 che, lo ricordo, fissa i requisiti tecnici per le navi della navigazione interna. Essa rientra nell'ambito dell'attuazione di una politica comune dei trasporti nel settore della navigazione interna e deve contribuire, secondo il suo primo 'considerando', a che «la circolazione delle navi sulla rete navigabile della Comunità abbia luogo nelle migliori condizioni sia sul piano della sicurezza che su quello delle condizioni di concorrenza».

75. Considerato che «le vie della rete navigabile interna della Comunità presentano caratteristiche diverse dal punto di vista della sicurezza», la direttiva 82/714 procede a «suddividere queste idrovie in più zone»³¹.

26 — V., in particolare, direttiva del Consiglio 9 novembre 1987, 87/540/CEE, relativa all'accesso alla professione di trasportatore di merci per via navigabile nel settore dei trasporti nazionali ed internazionali intesa al riconoscimento reciproco dei diplomi, certificati ed altri titoli relativi a tale professione (GU L 322, pag. 20).

27 — Regolamento (CEE) del Consiglio 27 aprile 1989, n. 1101, relativo al risanamento strutturale del settore della navigazione interna (GU L 116, pag. 25).

28 — Regolamento n. 718/1999.

29 — Citerò due direttive, la direttiva del Consiglio 20 gennaio 1976, 76/135/CEE, sul reciproco riconoscimento degli attestati di navigabilità rilasciati per le navi della navigazione interna (GU L 21, pag. 10), e la direttiva 82/714.

30 — V., segnatamente, regolamento (CE) del Consiglio 8 luglio 1996, n. 1356, riguardante regole comuni applicabili ai trasporti di merci o di persone per via navigabile tra Stati membri al fine di realizzare in tali trasporti la libera prestazione dei servizi (GU L 175 pag. 7).

31 — Terzo 'considerando' della direttiva 82/714. L'art. 1 precisa tale classificazione e rinvia all'allegato I della medesima direttiva.

76. È particolarmente interessante far riferimento all'allegato I della direttiva citata. Infatti, esso contiene l'«elenco delle vie navigabili interne della rete comunitaria suddivise geograficamente nelle zone 1 e 2, 3, 4».

77. Nel capitolo I di tale allegato, e tra le vie navigabili interne della Repubblica federale di Germania classificate nella zona 2, compare la seguente descrizione, che è opportuno citare integralmente:

«Elbe: dal limite inferiore del porto di Amburgo fino alla linea che collega la boa sferica presso Döse e la punta nord-occidentale dell'Hohes Ufer (Dieksand) con gli affluenti Este, Lühe, Schwinge, Oste, Pinnau, Krückau e Stör (ogni volta, dallo sbarramento alla foce), compreso il Nebelbe».

78. La zona così descritta corrisponde all'estuario dell'Elba che inizia a livello del porto di Amburgo e prosegue fino alla foce nel Mare del Nord, a nord di Cuxhaven. Questa zona rappresenta la maggior parte del tratto in cui la draga trasportatrice Cristoforo Colombo ha svolto le operazioni di dragaggio. Essa costituisce in diritto comunitario una via navigabile interna e pertanto, a mio parere, dev'essere considerata tale ai fini dell'applicazione della direttiva 92/81.

79. Infatti, facendo riferimento in quest'ultima direttiva alla nozione di vie navigabili interne senza fornirne una definizione particolare, il legislatore comunitario ha necessariamente dovuto riferirsi alla definizione preesistente di ciò che rientra in tale espressione. Ritengo, inoltre, che sarebbe incoerente e contrario al principio della certezza del diritto dare della nozione di vie navigabili una definizione diversa secondo l'atto comunitario considerato.

80. Aggiungo che un rischio di distorsioni della concorrenza è, a mio parere, contenuto nella stessa direttiva 92/81, per effetto della dualità dei regimi di esenzione da essa autorizzati. Di conseguenza, tale rischio va eliminato attraverso una modifica della normativa comunitaria, che unifichi i regimi e chiarisca così il diritto applicabile³², piuttosto che con un'interpretazione giurisprudenziale che porti alla creazione di un nuovo criterio prevalente sugli altri, di origine testuale, già esistenti. È nell'interesse dello stesso diritto comunitario, dal punto di vista della sua accessibilità e quindi della sua efficacia, evitare grovigli di definizioni.

32 — A tale proposito, constato che l'art. 8, n. 1, lett. e), della proposta iniziale di direttiva del Consiglio relativa all'armonizzazione delle strutture della accise sugli oli minerali, presentata il 27 settembre 1990, assoggettava allo stesso regime di esenzione gli «oli forniti ai fini dell'uso come carburanti per la navigazione interna e la navigazione all'interno delle acque comunitarie» [COM(90) 434 def., GU C 322, pag. 18].

81. La nozione di vie navigabili interne va quindi intesa, secondo me, nel senso che comprende l'insieme delle vie della rete navigabile interna della Comunità, quali elencate nell'allegato I della direttiva 82/714.

82. Rapportata a tale definizione, la nozione di acque comunitarie deve a sua volta essere intesa nel senso che include le acque marittime soggette alla sovranità o alla giurisdizione degli Stati membri ad eccezione delle vie navigabili interne quali sopra definite.

83. Mi sembra che l'approccio funzionale proposto dal Finanzgericht Hamburg, e sostenuto dalla Jan de Nul e dalla Commissione, non sia atto a rimettere in discussione quest'analisi.

84. Ricordo che tale approccio consiste, in sostanza, nel ritenere che le acque comunitarie ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81 corrispondano a tutte le acque in cui viene normalmente effettuata la navigazione marittima a fini commerciali.

85. Orbene, tale interpretazione condurrebbe a negare l'esistenza, sul piano comunitario, di una categoria particolare di vie

navigabili interne, ossia le vie navigabili a carattere marittimo.

86. Precisamente, l'estuario dell'Elba, quale descritto in precedenza, presenta caratteristiche particolari che gli conferiscono la qualità di via navigabile a carattere marittimo.

87. Tale qualifica non riguarda solo il diritto nazionale, bensì anche il diritto comunitario. Infatti, la decisione della Commissione 29 luglio 1977, 77/527/CEE, che stabilisce la lista delle vie navigabili a carattere marittimo in applicazione della direttiva 76/135/CEE del Consiglio³³, classifica in tale categoria l'«Elbe unterhalb des Hamburger Hafens» (Elba sotto il porto di Amburgo). Del pari, l'allegato I del regolamento (CE) della Commissione 8 dicembre 2003, n. 13/2004, che fissa l'elenco delle vie navigabili a carattere marittimo di cui all'articolo 3, lettera d), del regolamento (CEE) n. 1108/70 del Consiglio³⁴, menziona l'«Untere Elbe» tra le vie navigabili a carattere marittimo.

33 — GU L 209, pag. 29. Tale decisione costituisce una misura di attuazione dell'art. 3, n. 6, della direttiva 76/135/CEE [citata alla nota 29], a norma del quale «[g]li Stati membri possono esigere che nelle loro vie navigabili a carattere marittimo vengano soddisfatti requisiti addizionali equivalenti a quelli che devono soddisfare le loro navi nazionali. Gli Stati membri notificano le loro vie navigabili a carattere marittimo alla Commissione, che ne stabilirà l'elenco entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente direttiva tenendo conto delle indicazioni che le saranno trasmesse dagli Stati membri».

34 — GU 2004, L 3, pag. 3.

88. Ne consegue che la circostanza che talune acque possano essere solcate da navi marittime a fini commerciali non è sufficiente di per sé per qualificarle acque marittime.

89. Al termine di quest'analisi propongo quindi alla Corte di rispondere al Finanzgericht Hamburg che l'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81 dev'essere interpretato nel senso che la nozione di acque comunitarie include le acque marittime soggette alla sovranità o alla giurisdizione degli Stati membri ad eccezione delle vie navigabili interne di cui all'art. 8, n. 2, lett. b), della medesima direttiva. Queste ultime sono costituite dall'insieme delle vie della rete navigabile interna della Comunità, quali elencate nell'allegato I della direttiva 82/714³⁵.

B — Sulla seconda questione pregiudiziale

90. Con la seconda questione il Finanzgericht Hamburg chiede alla Corte di dichiara-

re se l'impiego di un Hopperbagger in acque comunitarie debba essere considerato navigazione sempre e comunque, 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 svolti durante tale impiego.

91. Dalla decisione di rinvio risulta che l'Hauptzollamt ha ammesso, nel contesto del procedimento principale, che il consumo di oli minerali durante i viaggi a vuoto della draga trasportatrice Cristoforo Colombo doveva beneficiare di un'esenzione dall'accisa. Inoltre, la Jan de Nul non contesta nella causa principale il pagamento di tale accisa sul quantitativo di oli minerali consumato per svolgere i lavori di aspirazione dell'acqua e dei materiali in senso stretto³⁶. Ne consegue che la controversia principale verte solo sul problema dell'eventuale esenzione degli oli minerali consumati durante manovre effettuate dalla draga nel corso delle operazioni di aspirazione dei fondali, vale a dire gli spostamenti effettuati dalla draga per l'esecuzione delle attività di dragaggio³⁷.

35 — Nel contesto specifico del procedimento principale, e tenuto conto della descrizione fatta dalla Jan de Nul nelle sue osservazioni scritte riguardo al tragitto compiuto dalla draga, sembra che tale impianto abbia navigato in gran parte sulla via navigabile interna che costituisce l'Untereibe, e successivamente su acque comunitarie, al largo di Cuxhaven. Spetta al Finanzgericht Hamburg accertare questo punto determinante al fine di stabilire una ripartizione tra gli oli minerali soggetti al regime di esenzione obbligatoria e quelli rientranti nell'ambito di applicazione del regime dell'esenzione facoltativa.

36 — Decisione di rinvio, pagg. 3 e 4.

37 — Al pari della Commissione, interpreto la nozione di «spostamenti» in senso ampio, includendovi cioè l'operazione tecnica consistente nel mantenere la draga sul posto.

92. Di conseguenza, e come suggerisce la Commissione³⁸, occorre interpretare la seconda questione nel senso che è volta a stabilire se tali manovre debbano essere considerate navigazione in acque comunitarie ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81.

93. Ritengo che tale questione vada risolta in senso affermativo.

94. In primo luogo, ritengo che, se una draga trasportatrice dispone di un sistema di propulsione che le assicura un'autonomia negli spostamenti, questi ultimi debbano essere equiparati alla navigazione. A mio parere, sarebbe diverso il caso di una draga priva di mezzi che le consentano di navigare autonomamente³⁹.

38 — Osservazioni scritte, punti 68 e 69.

39 — Cito, ad esempio, il caso di una draga condotta da un rimorchiatore sul luogo in cui devono essere svolte le operazioni di scavo, che è stato oggetto di una decisione del Tribunal des conflits francese dell'11 dicembre 1972, Préfet de la Gironde/CA Bordeaux (Spathis/Port autonome de Bordeaux), n. 1975. Tale giudice ha considerato, in relazione a questo tipo di draga, che «essa, anche se le operazioni di lancio e di recupero, che sono eseguite a partire da punti fissi o da corpi morti, possono permetterle alcuni spostamenti in senso ora longitudinale, ora trasversale — ciò che dipende necessariamente dal funzionamento stesso dell'impianto —, non può per ciò solo essere considerata un veicolo ai sensi della legge 31 dicembre 1957», che conferisce competenza ai giudici sulle azioni di risarcimento dei danni causati dai veicoli alle persone di diritto pubblico (GU «Lois et Décrets» del 5 gennaio 1958, pag. 196). Per contro, le disposizioni di tale legge si applicano in caso di danni causati da una draga autopropulsa che svolga lavori di dragaggio in un porto [v. sentenza del Tribunal des conflits francese 24 maggio 1965, Préfet de Seine-Maritime/TGI du Havre (Société Marles-Kuhlmann), n. 1858].

95. In secondo luogo, sottolineo che la Corte è stata chiamata ad interpretare la nozione di navigazione ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 già nella sentenza *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, citata.

96. Nella causa che ha dato origine a quella pronuncia, un'impresa di pompe funebri, la *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG* (in prosieguo: la «*Deutsche See*»), aveva chiesto all'Hauptzollamt Kiel l'autorizzazione ad utilizzare sulle sue imbarcazioni oli minerali in regime di esenzione dalle accise al fine di organizzare funerali in mare aperto. L'Hauptzollamt Kiel aveva negato tale esenzione sulla base dell'art. 4, n. 1, punto 4, del MinöStG, in ragione del fatto che l'attività della *Deutsche See* non consisteva nel trasportare persone o cose a scopo commerciale, bensì nell'effettuare funerali marittimi. Investito della controversia, il Finanzgericht Hamburg aveva quindi interrogato la Corte in merito all'interpretazione della nozione di navigazione ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81.

97. Nella sentenza la Corte sottolinea che tale disposizione, la quale, lo ricordo, prevede un'esenzione per gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie, contiene un'unica deroga. Da essa risulta infatti che l'esenzione non si applica agli oli minerali utilizzati per la navigazione in imbarcazioni private da diporto. La Corte rileva inoltre che l'art. 8, n. 1, lett. c), secondo comma, della direttiva 92/81 definisce le «imbarcazioni private da diporto» come imbarcazioni utilizzate «per scopi non commerciali»⁴⁰.

98. Ne consegue, a suo avviso, 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»⁴¹. In altre parole, tale disposizione si applica, secondo la Corte, a «qualsiasi forma di navigazione, indipendentemente dall'oggetto del [tragitto], quando sia effettuata a fini commerciali»⁴².

99. Nell'ambito del medesimo procedimento la Corte rileva anzitutto che è pacifico che le

operazioni di navigazione effettuate dalla Deutsche See costituiscono prestazioni di servizi a titolo oneroso. Afferma, poi, che, «[i]n 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»⁴³.

100. Da tale soluzione desumo che lo scopo specifico del tragitto effettuato da un'imbarcazione ha scarsa importanza quando si tratta di una navigazione a fini commerciali. Occorre inoltre rilevare che dalla lettera dell'art. 8, n. 1, lett. c), secondo comma, della direttiva 92/81 emerge che rientrano in tale finalità commerciale non solo l'attività di trasporto di passeggeri o merci, ma anche la prestazione di servizi a titolo oneroso.

101. Orbene, l'attività di una draga trasportatrice rientra, a mio parere, in quest'ultima categoria. Ne consegue che la navigazione di questo impianto, effettuata nel corso della prestazione dei suoi servizi, rientra, in ragione della sua finalità commerciale, nell'ambito di applicazione dell'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81.

40 — Sentenza *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, cit. (punto 22).

41 — *Ibidem* (punto 23).

42 — *Ibidem* (punto 29).

43 — Punto 28.

102. Nel contesto dell'esecuzione di una prestazione di servizi la navigazione della draga trasportatrice comprende non solo i viaggi a vuoto e quelli per il trasporto dei materiali di scavo fino al luogo di scarico, ma anche le manovre effettuate durante le operazioni di aspirazione dei fondali, vale a dire gli spostamenti effettuati dalla draga durante la sua attività di dragaggio.

103. Ritengo quindi che l'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 vada interpretato nel senso che la nozione di navigazione in acque comunitarie include le manovre effettuate da una draga trasportatrice durante le operazioni di aspirazione dei fondali, vale a dire gli

spostamenti effettuati dalla draga durante la sua attività di dragaggio.

104. Come ho già osservato, nel procedimento principale la Jan de Nul non contesta il pagamento delle accise sul quantitativo di oli minerali consumato per l'esecuzione dei lavori di aspirazione veri e propri. Rilevo, tuttavia, a titolo di osservazione finale, che, a mio parere, l'esenzione di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 dovrebbe applicarsi anche agli oli minerali consumati per l'esecuzione stessa dei lavori, nonché per lo scarico dei materiali di scavo. Ritengo infatti che, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, le attività svolte da una draga trasportatrice durante le operazioni di dragaggio, non importa se spostamenti o esecuzione di lavori, costituiscano un insieme indivisibile.

VI — Conclusione

105. Alla luce delle considerazioni che precedono propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni sottoposte dal Finanzgericht Hamburg:

- «1) L'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, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di "acque comunitarie" include le acque marittime soggette alla sovranità o alla giurisdizione degli Stati membri ad eccezione delle vie navigabili interne di

cui all'art. 8, n. 2, lett. b), della medesima direttiva. Queste ultime sono costituite dall'insieme delle vie della rete navigabile interna della Comunità, quali elencate nell'allegato I della direttiva del Consiglio 4 ottobre 1982, 82/714/CEE, che fissa i requisiti tecnici per le navi della navigazione interna.

- 2) L'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81 dev'essere interpretato nel senso che la nozione di "navigazione in acque comunitarie" include anche le manovre effettuate da una draga trasportatrice durante le operazioni di aspirazione dei fondali, vale a dire gli spostamenti effettuati da tale draga durante la sua attività di dragaggio».