

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

1° dicembre 2011 *

Nel procedimento C-79/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 1° dicembre 2009, pervenuta in cancelleria l'11 febbraio 2010, nella causa

Systeme Helmholtz GmbH

contro

Hauptzollamt Nürnberg,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot, presidente di sezione, dalla sig.ra A. Prechal (relatore), dal sig. L. Bay Larsen, dalla sig.ra C. Toader e dal sig. E. Jarašiūnas, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig.ra K. Sztranc-Sławiczek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 5 maggio 2011,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Systeme Helmholtz GmbH, dal sig. G. Real, revisore dei conti/consulente fiscale;
- per lo Hauptzollamt Nürnberg, dal sig. S. Junker, Regierungsdirektor, e dal sig. D. Jakobs, rappresentante in giudizio;
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues, B. Cabonat e dalla sig.ra B. Beaupere-Manokha, in qualità di agenti;
- per il governo cipriota, dalla sig.ra E. Symeonidou, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, dal sig. W. Mölls, in qualità di agente,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt.11, n. 3, 14, n. 1, lett. b) e 15, n. 1, lett. j), della 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).

- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Systeme Helmholtz GmbH (in prosieguo: la «Systeme Helmholtz») e lo Hauptzollamt Nürnberg (ufficio doganale di Norimberga; in prosieguo: lo «Hauptzollamt») in merito al diniego, da parte di quest'ultimo, di procedere al rimborso, a favore della Systeme Helmholtz, dell'accisa sugli oli minerali gravante sul carburante destinato ad un aeromobile di detta società, in base al rilievo che quest'ultima non è una società di trasporto aereo.

Contesto normativo

Normativa dell'Unione

- 3 Il ventitreesimo «considerando» della direttiva 2003/96 così recita:

«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».

4 L'art. 11, n. 3, della direttiva medesima così dispone:

«Nel caso di utilizzazioni miste la tassazione si applica in proporzione a ciascun tipo di utilizzazione; qualora una delle due utilizzazioni sia insignificante, può essere trattata come nulla».

5 A termini del successivo art. 14, n. 1, lett. b):

«In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE, relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, 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:

(...)

b) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto.

Ai fini della presente direttiva, per "aviazione privata da diporto" si intende l'uso di un aeromobile da parte del suo proprietario o della persona fisica o giuridica

autorizzata ad utilizzarlo 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.

Gli Stati membri possono limitare l'ambito di questa esenzione alle forniture di carboturbo (codice NC 2710 19 21)».

6 Ai sensi del successivo art. 15, n. 1, lett. j):

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione:

(...)

j) ai carburanti per motori utilizzati nel settore della fabbricazione, dello sviluppo, del controllo e della manutenzione di aeromobili e di navi».

Normativa nazionale

- 7 Le disposizioni pertinenti sono quelle della legge in materia di accisa sugli oli minerali (Mineralölsteuergesetz) 21 dicembre 1992 (BGBl. 1992 I, pag. 2185), nel testo vigente nel 2004, anno in cui è sorta la controversia (in prosieguo: il «MinölStG»), nonché quelle contenute nel regolamento di attuazione dell'accisa sugli oli minerali (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung) 15 settembre 1993 (BGBl. 1993 I, pag. 1602), nel testo vigente nel 2004.
- 8 L'art. 4 del MinölStG, segnatamente, così disponeva:

«Esenzioni fiscali, definizioni

- 1) Salve restando le disposizioni dell'art. 12, gli oli minerali possono essere utilizzati in regime di esenzione da imposta

(...)

3. come carburante per la navigazione aerea

- a) dalle compagnie aeree che effettuano a titolo commerciale il trasporto di persone e beni o la fornitura a titolo oneroso di servizi,

b) negli aeromobili di pubbliche autorità e militari per ragioni di servizio nonché dei servizi di soccorso aereo per scopi di salvataggio.

Carburanti per la navigazione aerea ai sensi di questa legge sono la benzina avio codice NC 27100026, con RON (research octan number) non inferiore a 100, carboturbo leggero codice NC 27100037 e carboturbo (carburante medio-pesante) codice NC 27100051 della nomenclatura combinata, qualora questi vengano utilizzati per aeromobili;

(...».

9 Il successivo art. 12 così recitava:

«Autorizzazione

Chi intende

1. utilizzare o cedere (distribuire) ad altri per fini fiscalmente agevolati
2. introdurre come utilizzatore o distributore

l'olio minerale fiscalmente agevolato ai sensi dell'art. 3, commi 1-3, 5 e 7, dell'art. 4 o dell'art. 32, commi 1 e 2

a) in una zona al di fuori dell'area di applicazione delle accise della Comunità europea (paese terzo) o

b) per scopi commerciali o nella vendita a distanza in un altro Stato membro della Comunità europea (Stato membro),

necessita dell'autorizzazione

(...)).».

- ¹⁰ L'art. 50, n. 1, del regolamento di attuazione dell'accisa sugli oli minerali, nel testo vigente nel 2004, così disponeva:

«Rimborso dell'accisa sui carburanti per la navigazione aerea:

1) ai vettori aerei e agli enti, ai sensi dell'art. 4, comma 1, n. 3, della legge, viene rimborsata o accreditata, su richiesta, l'imposta sui carburanti per la navigazione aerea, acquistati con pagamento dell'imposta nel territorio fiscale e utilizzato per voli esenti (...)).».

Controversia principale e questioni pregiudiziali

- ¹¹ La Systeme Helmholtz esercita attività di sviluppo e di commercializzazione di componenti elettronici e di software. Essa è proprietaria di un aeromobile utilizzato dal suo amministratore sia per scopi privati sia per voli diretti verso altre imprese e fiere commerciali nonché per l'effettuazione di voli di addestramento e manutenzione. Essa

non dispone di una licenza di esercizio ai sensi della legge tedesca sulla navigazione aerea (Luftverkehrsgesetz), obbligatoria in Germania per le imprese di trasporti aerei.

- 12 La Systeme Helmholtz teneva un libro di bordo mensile in cui effettuava annotazioni in ordine all'utilizzo dell'aeromobile con indicazione della data, del percorso, della durata e dello scopo dei singoli voli. In data 16 dicembre 2005 chiedeva il rimborso dell'accisa sugli oli minerali per un quantitativo complessivo di 2358 litri di benzina avio, corrispondente all'importo di EUR 1700,12 a titolo di voli effettuati ai fini aziendali nel 2004 in Germania, tra i quali figuravano parimenti i voli andata e ritorno verso un cantiere di manutenzione aeronautica, nonché voli di addestramento.

- 13 Con decisione 9 febbraio 2006, lo Hauptzollamt respingeva la domanda di rimborso sulla base del rilievo che la Systeme Helmholtz non era un'impresa di trasporti aerei.

- 14 Poiché con decisione 12 aprile 2006 lo Hauptzollamt aveva dichiarato infondato il reclamo proposto avverso il diniego di rimborso dalla Systeme Helmholtz, quest'ultima proponeva ricorso dinanzi al Finanzgericht München, il quale dichiarava che, quanto ai voli effettuati a fini aziendali — ad esclusione dei voli di manutenzione e di addestramento —, la Systeme Helmholtz aveva diritto al rimborso dell'accisa sugli oli minerali, in base all'art. 14, n. 1, lett. b), primo comma, della direttiva 2003/96. A parere del Finanzgericht München, da tale disposizione non potrebbe dedursi una limitazione dell'esenzione di sgravio alle sole imprese di trasporti aerei. L'utilizzazione di un aeromobile nell'ambito del trasporto in conto proprio dell'azienda, ai fini dello sviluppo di affari, perseguirebbe uno scopo commerciale, ragion per cui sussisterebbero i requisiti previsti dal diritto comunitario per poter beneficiare dell'esenzione.

- 15 Per contro, quanto ai voli connessi alla manutenzione e ai controlli dell'efficienza dell'apparecchio nonché all'addestramento, il Finanzgericht München riteneva che questi non potessero beneficiare dello sgravio fiscale previsto dalla direttiva 2003/96. A parere di detto giudice, l'art. 15, n. 1, lett. j), della direttiva medesima prevedrebbe, infatti, la possibilità di rimborso unicamente per i carburanti utilizzati ai fini della manutenzione dell'apparecchio. Inoltre, i voli d'addestramento e di manutenzione non sarebbero voli effettuati a fini commerciali, in quanto sarebbero effettuati per ragioni sia private sia aziendali e non presenterebbero alcun collegamento diretto con l'attività dell'impresa. Non potrebbe essere nemmeno applicata una ripartizione pro rata, atteso che l'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva 2003/96 non prevede tale possibilità.
- 16 Avverso tale decisione la Systeme Helmholtz e lo Hauptzollamt hanno entrambi proposto ricorso per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof, la prima nella parte in cui la decisione medesima le nega l'esenzione per i voli d'addestramento e di manutenzione, e il secondo nella parte in cui la decisione stessa ha esentato la Systeme Helmholtz dall'accisa sui carburanti utilizzati nell'ambito di voli effettuati dalla società de qua per conto proprio.
- 17 Ciò premesso il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 14, n. 1, lett. b), primo comma, della direttiva 2003/96/CE (...), sia da interpretare nel senso che l'esclusione dell'aviazione privata da diporto dalle agevolazioni fiscali significhi che l'esenzione fiscale per prodotti energetici utilizzabili come carburanti nel trasporto aereo debba essere concessa solo alle imprese di trasporto aereo oppure se l'esenzione debba essere estesa a tutti i carburanti impiegati nel trasporto aereo, nella misura in cui l'impiego dell'aeromobile sia destinato a scopi commerciali.

- 2) Se l'art. 15, n. 1, lett. j), della direttiva 2003/96 (...), sia da interpretare nel senso che la disposizione ricomprenda anche i carburanti necessari ad un aeromobile per il volo verso e di ritorno dalle officine ovvero se l'agevolazione sussista solo per le imprese il cui effettivo oggetto sociale consista nella fabbricazione, nello sviluppo, nel controllo o nella manutenzione di aeromobili.

- 3) Se l'art. 11, n. 3, della direttiva 2003/96 (...), sia da interpretare nel senso che, nel caso in cui un aeromobile utilizzato per scopi sia privati sia commerciali venga impiegato in voli di manutenzione o di addestramento, per il carburante usato in tali voli, debba essere concessa, ai sensi dell'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva 2003/96 (...), un'esenzione proporzionale relativa all'uso commerciale.

- 4) In caso di soluzione negativa della questione sub 3): se dall'inapplicabilità dell'art. 11, n. 3, della direttiva 2003/96 (...), possa dedursi, nell'ambito del successivo art. 14, n. 1, lett. b), che nessuna esenzione fiscale possa essere concessa in caso di utilizzazione mista di un aeromobile per scopi privati e commerciali.

- 5) In caso di soluzione affermativa della questione sub 3) o di equivalenti effetti giuridici derivanti da altra disposizione della direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, 2003/96 (...), quali criteri e quale periodo di riferimento siano alla base della determinazione della quota rispettivamente utilizzata ai sensi dell'art. 11, n. 3, della direttiva 2003/96 (...), nel caso di voli di manutenzione e di addestramento».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 18 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'esenzione fiscale prevista dall'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva 2003/96 si applichi ad un'impresa, quale la società di cui trattasi nella causa principale, il cui oggetto sociale sia estraneo alla navigazione aerea e che, al fine di sviluppare i propri affari, utilizzi un aeromobile ad essa appartenente per provvedere allo spostamento del proprio personale presso clienti o nei luoghi di svolgimento di fiere commerciali.
- 19 Al fine di rispondere a tale questione, si deve rilevare che le disposizioni relative alle esenzioni previste dalla direttiva 2003/96 devono essere oggetto d'interpretazione autonoma, fondata sul loro tenore letterale nonché sulle finalità perseguite dalla direttiva medesima (v., in tal senso sentenze 1° aprile 2004, causa C-389/02, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, Racc. pag. I-3537, punto 19; 1° marzo 2007, causa C-391/05, *Jan De Nul*, Racc. pag. I-1793, punto 22, e 11 novembre 2011, causa C-505/10, *Sea Fighter*, Racc. pag. I-11089, punto 14).
- 20 Per quanto attiene, in primo luogo, al tenore dell'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva 2003/96, il primo comma di tale disposizione prevede l'esenzione fiscale per i «prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto». Il successivo secondo comma definisce, poi, la nozione di «aviazione da diporto» in termini negativi, nel senso dell'«uso di un aeromobile (...) 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».

- 21 Orbene, dalla locuzione «diversi dal trasporto passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso» emerge che la navigazione aerea ricompresa nella sfera di applicazione di detta esenzione fa riferimento all'utilizzazione del carburante nel caso in cui l'aeromobile serva direttamente ai fini della prestazione di servizi aerei a titolo oneroso. Tale nozione esige, pertanto, che la prestazione di servizi a titolo oneroso sia inerente allo spostamento dell'aeromobile (v., in tal senso, sentenza *Sea Fighter*, cit. supra, punto 18).
- 22 Detta interpretazione dell'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva 2003/96 risulta d'altronde avvalorata dai relativi lavori preparatori. Infatti, nella propria proposta di direttiva, da cui è scaturita l'adozione 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), con l'introduzione di un'esenzione dall'accisa sui carburanti utilizzati per la navigazione aerea la Commissione europea aveva inteso «estendere a tutta l'aviazione commerciale l'esenzione attualmente applicata al carburante utilizzato per i voli commerciali internazionali» [COM(90) 434 def.]. Secondo la Commissione «[ciò doveva consentire] di trattare in modo uniforme il trasporto aereo tra due punti qualsiasi della Comunità, il che [poneva] l'accento sull'eliminazione delle compartimentazioni nel mercato interno. Il carburante utilizzato nell'aviazione privata [doveva] essere soggetto all'accisa, come [già] generalmente [avveniva]». La Commissione ha quindi operato la distinzione, ai fini dell'esenzione fiscale per il carburante utilizzato nella navigazione aerea, tra aviazione commerciale ed aviazione privata.
- 23 In secondo luogo, dalla finalità della direttiva 2003/96, secondo cui gli Stati membri tassano i prodotti energetici, emerge che questa non mira ad istituire esenzioni di carattere generale (v., in tal senso, sentenza *Sea Fighter*, cit. supra, punto 21).

- 24 Dal ventitreesimo «considerando» della direttiva 2003/96 risulta peraltro che l'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva medesima si fonda sul rispetto degli obblighi internazionali e sul mantenimento della posizione competitiva delle imprese comunitarie.
- 25 Per quanto attiene agli obblighi internazionali, come osservato dalla Commissione, tale riferimento riguarda principalmente le esenzioni fiscali sui prodotti energetici destinati all'aviazione civile di cui beneficiano le compagnie aeree sulla base della convenzione relativa all'aviazione civile internazionale, firmata a Chicago il 7 dicembre 1944 (*Raccolta dei trattati delle Nazioni Unite*, vol. 15, pag. 296), nonché sulla base degli accordi bilaterali internazionali sui servizi aerei conclusi tra l'Unione europea e/o i suoi Stati membri e gli Stati terzi e tra gli Stati membri stessi.
- 26 Quanto al mantenimento della posizione competitiva delle imprese comunitarie, come osservato dal governo cipriota e dalla Commissione, la competitività cui allude il ventitreesimo «considerando» della direttiva 2003/96 riguarda principalmente quella delle compagnie aeree della Comunità rispetto a quella degli Stati terzi. Infatti, l'imposizione di un'imposta sui carburanti utilizzati per i voli intracomunitari o internazionali effettuati dalle compagnie aeree europee ridurrebbe la competitività di tali imprese in modo significativo rispetto alle imprese di trasporti aerei di Stati terzi.
- 27 Da tali considerazioni emerge che le operazioni di navigazione aerea effettuate da un'impresa quale la Systeme Helmholtz, consistenti nel trasporto di proprio personale presso clienti o luoghi di svolgimento di fiere commerciali per mezzo di un proprio apparecchio, non possono essere assimilate all'utilizzazione di un aeromobile a fini commerciali, ai sensi e ai fini dell'applicazione dell'art. 14, n. 1, lett. b) della direttiva 2003/96 e non ricadono, quindi, nell'esenzione fiscale per il carburante utilizzato per la navigazione aerea prevista da tale disposizione, laddove si tratti di operazioni di navigazione aerea non direttamente funzionali alla prestazione di un servizio aereo a titolo oneroso.

- 28 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dal fatto che sussiste una certa divergenza tra le varie versioni linguistiche dell'art. 14, n. 1, lett. b), primo comma, della menzionata direttiva quanto alle operazioni di navigazione aerea escluse dal beneficio dell'esenzione fiscale prevista da tale disposizione. Mentre diverse versioni linguistiche di tale disposizione utilizzano termini che sembrano rinviare alle sole attività di diporto, quali la versione inglese e francese che fanno riferimento alla nozione di «aviation de tourisme privée» («private pleasure-flying»), la versione tedesca della direttiva medesima utilizza, quantomeno nel testo della disposizione stessa, la nozione di «aviazione privata non commerciale» («private nichtgewerbliche Luftfahrt») che sembra rinviare ad attività non commerciali complessivamente intese.
- 29 Tuttavia, tali nozioni divergenti sono espressamente definite all'art. 14, n. 1, lett. b), secondo comma, della direttiva 2003/96 nel senso dell'«uso di un aeromobile (...) 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». Orbene, è alla luce di tale definizione che occorre interpretare la portata dell'esenzione fiscale prevista dall'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva 2003/96.
- 30 Infine, la conclusione esposta supra al punto 27 non può essere inficiata dalle menzionate sentenze *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* e *Jan De Nul*. Infatti, in tali cause, il carburante per cui era stata chiesta l'esenzione fiscale alimentava imbarcazioni che servivano direttamente alla fornitura di servizi resi a titolo oneroso. In tal senso, al punto 28 della sentenza *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, citata supra, la Corte ha affermato, con riguardo alle operazioni effettuate dalla *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* consistenti nell'organizzazione di sepolture in alto mare per cui utilizzava tre imbarcazioni attrezzate a tal fine, che «[era] pacifico che [tali operazioni] costituiscono prestazioni di servizio a titolo oneroso». Peraltro, al punto 40 della menzionata sentenza *Jan De Nul*, la Corte ha precisato che le manovre effettuate da una draga trasportatrice nel corso di operazioni d'aspirazione e scarico

di materiali, vale a dire gli spostamenti inerenti all'esecuzione delle attività di dragaggio, rientrano nella sfera di applicazione della nozione di «navigazione», ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), primo comma, della direttiva 92/81.

- 31 È in tale contesto che dev'essere inteso il punto 23 della menzionata sentenza *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, in cui la Corte ha affermato che «qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione», nonché il successivo punto 25 in cui la Corte ha precisato che la direttiva 92/81 non opera alcuna distinzione quanto all'oggetto della navigazione ivi contemplata e che le distorsioni della concorrenza che le disposizioni della direttiva medesima intendono evitare possono verificarsi indipendentemente dal tipo di navigazione commerciale in gioco. In tal senso, l'oggetto del tragitto effettuato resta irrilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione fiscale quando la navigazione contempla una prestazione di servizi a titolo oneroso (sentenza *Sea Fighter*, citata supra, punto 17).
- 32 Per contro, nella causa principale, gli spostamenti a fini aziendali del personale della *Systeme Helmholtz*, per mezzo dell'apparecchio appartenente alla società stessa, per recarsi presso clienti nonché a fiere commerciali ai fini dello sviluppo della sua attività, vale a dire lo sviluppo e la distribuzione di componenti elettroniche e di software, non sono direttamente funzionali alla prestazione di servizi aerei a titolo oneroso da parte di tale impresa.
- 33 La prima questione dev'essere pertanto risolta dichiarando che l'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva 2003/96 dev'essere interpretato nel senso che dell'esenzione dall'accisa sul carburante utilizzato per la navigazione aerea prevista da tale disposizione non può beneficiare un'impresa, come quella oggetto della causa principale, la quale, al fine di sviluppare la propria attività, utilizzi un aeromobile ad essa appartenente per provvedere agli spostamenti del proprio personale presso clienti o luoghi di svolgimento di fiere commerciali, laddove tali spostamenti non sono direttamente funzionali alla prestazione di servizi aerei a titolo oneroso da parte dell'impresa medesima.

Sulla seconda questione

- 34 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'esenzione fiscale di cui all'art. 15, n. 1, lett. j), della direttiva 2003/96 si applichi esclusivamente ai carburanti utilizzati da imprese la cui attività consista nella fabbricazione, nello sviluppo, nel controllo o nella manutenzione di aeromobili ovvero se tale esenzione riguardi parimenti i carburanti di cui un aeromobile necessita per effettuare i voli di andata e ritorno verso un'officina di manutenzione aeronautica.
- 35 L'art. 15, n. 1, lett. j), della direttiva 2003/96, dispone che gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione ai carburanti utilizzati nel settore della fabbricazione, dello sviluppo, del controllo e della manutenzione di aeromobili e di navi.
- 36 Per quanto attiene, in primo luogo, al tenore di tale disposizione, dalla sua formulazione e, segnatamente, dall'utilizzazione dei termini «bei der» nel testo tedesco, di «field» nel testo inglese e di «domaine» nel testo francese, emerge che il beneficio dell'esenzione fiscale prevista dall'art. 15, n. 1, lett. j), della direttiva 2003/96 è riservato all'utilizzazione di carburante da parte delle imprese operanti specificamente nelle attività ivi menzionate.
- 37 Per quanto attiene, in secondo luogo, all'economia generale della direttiva 2003/96, se l'esenzione obbligatoria di cui all'art. 14, n. 1, lett. b), di detta direttiva mira ad incoraggiare fiscalmente le utilizzazioni di carburante per la navigazione aerea a fini commerciali, il successivo art. 15, n. 1, lett. j), prevede, per contro, un'esenzione facoltativa volta ad incoraggiare specificamente un determinato numero di attività commerciali effettuate dai costruttori di aerei e dalle officine di manutenzione aeronautica che implicano, segnatamente, il consumo di carburante al suolo, ove nessuna di tali attività

ricade nel campo di attività abituale delle imprese operanti nel settore della navigazione aerea.

- 38 Ne consegue che l'art. 15, n. 1, lett. j), di detta direttiva non riguarda i carburanti che siano stati consumati da un aeromobile per l'effettuazione di voli andata e ritorno verso un'officina di manutenzione aeronautica.
- 39 La seconda questione pregiudiziale dev'essere quindi risolta nel senso che l'art. 15, n. 1, lett. j), della direttiva 2003/96 dev'essere interpretato nel senso che i carburanti utilizzati per l'effettuazione di voli andata e ritorno verso un'officina di manutenzione aeronautica non ricadono nella sfera di applicazione di tale disposizione.

Sulle questioni terza, quarta e quinta

- 40 Con le questioni terza, quarta e quinta, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se, nel caso di un'utilizzazione mista di un aeromobile a fini privati e aziendali, debba essere concessa un'esenzione pro rata all'utilizzazione a fini aziendali sul carburante utilizzato per l'effettuazione di voli di manutenzione o di addestramento e, in caso affermativo, su quali criteri e su quali periodi di riferimento occorra fondarsi ai fini della determinazione della rispettiva proporzione di utilizzazione.
- 41 Alla luce della soluzione fornita alla prima questione, non occorre procedere alla soluzione di tali questioni pregiudiziali.

Sulle spese

- ⁴² Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

- 1) **L'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, 2003/96/CE, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, dev'essere interpretato nel senso che dell'esenzione dall'accisa sul carburante utilizzato per la navigazione aerea prevista da tale disposizione non può beneficiare un'impresa, come quella oggetto della causa principale, la quale, al fine di sviluppare la propria attività, utilizzi un aeromobile ad essa appartenente per provvedere agli spostamenti del proprio personale presso clienti o luoghi di svolgimento di fiere commerciali, laddove tali spostamenti non sono direttamente funzionali alla prestazione di servizi aerei a titolo oneroso da parte dell'impresa medesima.**

- 2) **L'art. 15, n. 1, lett. j), della direttiva 2003/96 dev'essere interpretato nel senso che i carburanti utilizzati per l'effettuazione di voli andata e ritorno verso un'officina di manutenzione aeronautica non ricadono nella sfera di applicazione di tale disposizione.**

Firme