

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

FABRIZIO AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

PASQUALE PISTONE

UNIVERSITÀ DI SALERNO
E WU DI VIENNA

JOSÉ-ANDRÉS ROZAS

UNIVERSITAT DE BARCELONA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI



Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 1/2022

DOTTRINA

FABRIZIO AMATUCCI, <i>Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della Corte di giustizia UE</i>	5
ROBERTA ALFANO, <i>Limiti alla potestà di azione del legislatore tributario nazionale, poteri di esecuzione della Commissione e ruolo dei Comitati consultivi per i tributi armonizzati. Il caso italiano dell'esenzione accise a favore del carburante per imbarcazioni da diporto</i>	29
RAPHAEL ASSEF LAVEZ, <i>Taxpayers' rights and tax audits: the right to be heard and to access documents under European Union law</i>	57
ANNA RITA CIARCIA, <i>Sull'applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni doganali</i>	82
ALBERTO COMELLI, <i>La "realtà economica e commerciale" quale "criterio fondamentale" per l'applicazione della disciplina dell'iva.</i>	99
ALESSIA FIDELANGELI – FEDERICO GALLI, <i>The use of AI technologies in the tax law domain: an interdisciplinary analysis</i>	118
GREGORIO PIRAN – MATTEO PIVA, <i>Il progetto ICAP: verso un approccio globale alla cooperative compliance?</i>	164
PAOLO STIZZA, <i>Profili evolutivi della "dottrina Schumacker" nell'ambito della determinazione della capacità contributiva "soggettiva"</i>	187

RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, <i>Convenzioni internazionali</i>	247
MARIA GIUSEPPINA VALENTE – FRANCO ROCCATAGLIATA, <i>Fiscalità dell'Unione Europea</i>	257
DANIELE MANDELLI, <i>Internet</i>	281
GIOACCHINO GALIZIA, <i>Rassegna della Corte di giustizia</i>	290

Sentenze della Corte di giustizia Europea

Sentenze del 21 dicembre 2021, cause, C-394/20, XY Vs. <i>Ufficio delle imposte V, Germania</i>	290
Sentenza del 16 dicembre 2021, cause, C-478/19 e C-479/19, UBS <i>Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH Vs. Agenzia delle Entrate Italia</i>	291
Sentenza del 9 dicembre 2021, causa, C-154/20, G <i>Kemwater Pro-Chemie s. r. o. Vs. Direzione delle finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica Ceca</i>	292
Sentenza del 25 novembre 2021, causa, C-334/20, <i>Amper Metal Kft Vs. Direzione per il contenzioso dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria</i>	293
Sentenza del 18 novembre 2021, causa C-358/20, <i>Promexor Trade SRL Vs. Direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj – Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Bihor, Romania</i>	294
Sentenza del 11 novembre 2021, causa C-281/20, <i>Ferimet SL Vs. Amministrazione Generale dello Stato, Spagna</i>	295
Sentenza del 11 novembre 2021, causa C-398/20, <i>ELVOSPOL s.r.o. Vs. Direzione delle finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica Ceca</i>	296
Sentenza del 28 ottobre 2021, cause da C-915/19 a C-917/19, <i>Eco Fox Srl e a. Vs. Fallimento Mythen SpA e a.</i>	297
Sentenza del 28 ottobre 2021, causa, C-324/20, <i>Ufficio delle imposte B, Germania Vs. X-Beteiligungsgesellschaft mbH</i>	298
Sentenza del 21 ottobre 2021, causa C-373/19, <i>Ufficio delle imposte Monaco III Germania Vs. Dubrovin & TrögerAquatics</i>	298
Sentenza del 21 ottobre 2021, causa, C-80/20, <i>Willo Salmson France SAS Vs. Amministrazione finanziaria, Romani</i>	299
Sentenza del 21 ottobre 2021, causa, C-396/20, <i>CHEP Equipment Pooling NV Vs. Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria</i>	300
Sentenza del 14 ottobre 2021, cause, C-45/20 e 46/20, <i>E e a. Vs. Uffici delle imposte N e G, Germania</i>	301
Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-50/19 P, <i>Sigma Alimentos Exterior SL Vs. Commissione europea</i>	302

Sentenza del 6 ottobre 2021, cause, C-51/19 P e 64/19, <i>World Duty free Group Vs. Commissione europea e a.</i>	303
Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-52/19, <i>Banco Santander SA Vs. Commissione europea</i>	304
Sentenza del 6 ottobre 2021, cause, C-53/19 P e C-65/19 P, <i>Banco Santander SA Santusa Holding SL Vs. Commissione europea</i> ...	305
Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-54/19, <i>Axa mediterranea Holding SA Vs. Commissione europea</i>	306
Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-55/19, <i>Prosegur Compañía de Seguridad SA Vs. Commissione europea</i>	307
Sentenza del 6 ottobre 2021, cause, C-174/19 P e C-175/19 P, <i>Scandlines Danmark ApS e a. Vs. Commissione europea</i>	307
Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-544/19, « <i>ECOTEX BULGARIA</i> » <i>EOOD Vs. Direzione territoriale dell’Agenzia nazionale delle entrate – Sofia, Bulgaria</i>	308
Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-717/19, <i>Boehringer Ingelheim RCV GmbH Co. KG Magyarországi Fióktelepe Vs. Direzione dei ricorsi dell’amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria</i>	309

COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

FRANCESCO CANNAS, <i>La Corte di giustizia si pronuncia sull’identificazione del fornitore e sul diritto alla detrazione dell’iva pagata “a monte”</i>	310
FILIPPO ALESSANDRO CIMINO, <i>La presunzione di reddito sottratto a tassazione per gli investimenti nei paradisi fiscali: la Corte di Cassazione afferma la retroattività della norma che sancisce il raddoppio dei termini per l’accertamento e per l’irrogazione delle sanzioni</i>	326
CLARA FARELLA, <i>La compatibilità della normativa sui prezzi di trasferimento con la libertà di stabilimento nuovamente al vaglio della Corte di giustizia</i>	346
FRANCESCA FASSÒ, <i>Il ruolo della Corte di giustizia nell’interpretazione del diritto europeo: riflessioni a margine di una recente pronuncia in tema di assicurazione diretta diversa dall’assicurazione sulla vita</i>	360

ADRIANO FAZIO, <i>Libertà fondamentali e divieto di aiuti di Stato: due presidi alternativi (e complementari) per la tutela del Mercato Comune europeo</i>	374
ALESSANDRA MEREU, <i>L'autoriciclaggio e il criterio della identità/diversità dei fatti</i>	397
JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, <i>Regole di deducibilità degli interessi e diritto dell'Unione europea alla luce del caso Lexel</i>	410
ANDREA QUATTROCCHI, <i>Le misure cautelari per crediti fiscali esteri tra disciplina unionale e prerogative del giudice nazionale</i>	422
CLAUDIO SCIANCALEPORE, <i>Omessa esibizione documentale e preclusione probatoria nel rimborso dell'iva a soggetti non residenti</i>	435
ALESSANDRO TURINA, <i>Evasione e principio di neutralità nell'Imposta sul Valore Aggiunto. Percorsi giurisprudenziali fra conferme e questioni aperte</i>	462

RASSEGNA BIBLIOGRAFICA

JOSHUA POWNALL MONTOYA, <i>Recensioni e Segnalazioni</i>	477
Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	480
Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	482
Manifesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	484

I contributi pubblicati nella sezione "Dottrina" e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.

ERRATA CORRIGE

Per un errore di stampa, gli estremi della sentenza della Corte di Giustizia UE, Sez. IX, 15 aprile 2021, C-935/19, pubblicata sul n. 4/2021 della *Rivista* con nota di Silvia Marinoni, sono stati riportati in forma non totalmente esatta. Le Parti corrette della sentenza sono: Grupa Warzywna Sp. z o.o. c. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu. Ce ne scusiamo con i lettori e l'autrice.

LIMITI ALLA POTESTÀ DI AZIONE DEL LEGISLATORE TRIBUTARIO NAZIONALE, POTERI DI ESECUZIONE DELLA COMMISSIONE E RUOLO DEI COMITATI CONSULTIVI PER I TRIBUTI ARMONIZZATI. IL CASO ITALIANO DELL'ESENZIONE ACCISE A FAVORE DEL CARBURANTE PER IMBARCAZIONI DA DIPORTO

Abstract: *A recent judgment of the European Court of Justice on excise duties on energy products provides an opportunity to reflect on the limits that EU law imposes on national tax legislators in the areas subject to harmonisation and highlights the need for an amendment of the supranational rules by strengthening the powers of the European Commission in this context. According to that judgment, the exemption from excise duty on fuel provided for in Article 14(1) of the Directive for the chartering of pleasure boats presupposes not only the conclusion of a chartering contract for commercial purposes, but also the actual use of the boat for that purpose. The impact of that judgment on Italian legislation presupposes the need to reconcile the recovery of uncollected revenue with the protection of legitimate expectations and legal certainty for the taxpayer. Such balancing must also take into account for the future of the Green Deal and its more recent expression of the "Fit for 55%", as referred to in the draft tax delegation law of 29 October 2021.*

Abstract: Una recente pronuncia della Corte di giustizia Europea in tema di accise sui prodotti energetici fornisce lo spunto per una riflessione sui limiti che il diritto dell'Unione impone al legislatore tributario nazionale negli ambiti oggetto di armonizzazione ed evidenzia la necessità di una modifica delle norme sovranazionali con il rafforzamento dei poteri della Commissione Europea in tale contesto. Secondo tale pronuncia, l'esenzione dalle accise sui carburanti di cui all'art. 14.1 della direttiva per i noleggi di imbarcazioni da diporto presuppone non solo la stipula di un contratto di noleggio per finalità commerciale, ma anche l'effettiva utilizzazione dello stesso per la suddetta finalità. L'impatto di questa pronuncia sulla normativa italiana presuppone la necessità di temperare le esigenze del recupero del gettito non riscosso con quelle di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto per il contribuente. Tale temperamento deve altresì tenere conto per il futuro del *Green Deal* e della sua più recente espressione del "Fit for 55%", come richiamati nel disegno di legge di delega fiscale presentato in data 29 ottobre 2021.

SOMMARIO: Introduzione – 1. L'esenzione accise sul carburante per imbarcazioni da diporto: il quadro normativo europeo e la equivoca trasposizione interna – 2. I limiti positivi posti al legislatore tributario nazionale dalle direttive in tema di imposte armonizzate – 3. segue: esecuzione dei tributi armonizzati: competenze della Commissione e ruolo meramente consultivo dei Comitati – 4. La necessità della modifica interna della disciplina per il futuro ed il possibile – *rectius*: necessario – recupero delle accise per il passato. Il difficile temperamento fra legittimo affidamento del contribuente, certezza del diritto, equità fiscale ed esigenze di gettito – 5. La necessità di una modifica sostanziale della disciplina accise sui trasporti, alla luce del *Green Deal*. Qualche riflessione conclusiva.

Introduzione

Recentemente la Corte di giustizia, con sentenza C-341/20, si è pronunciata sulla legittimità dell'esenzione da accisa sui carburanti concessa

dal legislatore italiano agli operatori del settore della nautica da diporto impegnati nell'attività di noleggio delle loro imbarcazioni per scopi ricreativi. La Corte di Lussemburgo ha accertato l'incompatibilità della normativa italiana con la direttiva 2003/96/CE. In particolare la declaratoria di incompatibilità fa riferimento all'art. 24, comma 1 e all'allegato I, tab. A, punto 3 del d.lgs. n. 504 del 1995, T.U.A. così come modificato dal d.lgs. n. 26 del 2007, posto che, nei fatti, avevano previsto, nell'ipotesi di contratto di noleggio, un'esenzione da accise per i carburanti usati anche dalle imbarcazioni private da diporto.

Per il Fisco italiano, infatti, in forza della *sola* stipula di un contratto di noleggio, l'impiego dell'imbarcazione da diporto aveva assunto la qualificazione di uso a fini commerciali dell'imbarcazione stessa; di conseguenza il noleggiante beneficiava automaticamente dell'esenzione da accisa. Per la Corte di giustizia, la previsione di una siffatta esenzione dall'accisa per i carburanti delle imbarcazioni private da diporto nolleggiate e utilizzate per attività non commerciali è contraria al diritto europeo, posto che, ai sensi della direttiva 2003/96, la concessione dell'esenzione trova fondamento *esclusivamente* nel caso in cui le imbarcazioni siano utilizzate per attività commerciali. L'art. 14.1.c) della direttiva prevede infatti un'esenzione obbligatoria a favore dei carburanti utilizzati per la navigazione a fini commerciali, quali il trasporto di merci o di passeggeri; nel contempo esclude chiaramente l'applicazione di esenzioni per carburanti utilizzati da "qualsiasi imbarcazione usata dal 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". Si tratta di una pronuncia di gran rilevanza, pienamente in linea con i precedenti della Corte stessa e anticipata da alcune sentenze della Cassazione, che, a seguito dell'avvio del procedimento di infrazione, avevano già prima della pronuncia della Corte di giustizia interpretato in modalità filoeuropea la normativa.

La pronuncia funge da stimolo per una serie di riflessioni: dai limiti europei al legislatore interno in tema di imposte armonizzate, che irregimentano entro binari ben definiti le scelte del legislatore nazionale, al potere di disapplicazione del giudice interno, con le coraggiose ed anticipate interpretazioni della Cassazione; dalla incidenza delle prassi, in un settore troppo condizionato dall'operato "*soggettivo ed empirico dell'Amministrazione*"⁽¹⁾, in cui l'obbligo di determinare preventivamente i criteri

⁽¹⁾ Così M. Logozzo, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, 139/140.

direttivi e le linee generali dell'azione amministrativa appartiene al legislatore; dalla natura e dal ruolo del Comitato europeo accise alla cui interpretazione l'Agenzia delle dogane tendenzialmente uniforma il suo operato, pur non avendo carattere vincolante; dalla necessità di prevedere la sostanziale modifica della disciplina per il futuro, non dimenticando le possibili istanze di recupero delle accise non riscosse ad opera dell'amministrazione preposta, in un contemperamento necessario fra affidamento dei contribuenti e ragioni di equità fiscale. Il tutto, meramente lambendo le peculiarità proprie delle diverse tipologie contrattuali riferite all'utilizzazione di imbarcazioni da diporto, in ragione della precipua destinazione.

A ciò si intende aggiungere una sintetica riflessione di ordine più generale. Appare ormai acclarata, alla luce del *Green Deal* e della correlata azione del "Fit for 55%" la necessità che ogni tipo di prelievo, armonizzato *in primis*, debba tener conto dei semprevivi principi fiscali europei, contemperandone però il rispetto con i paritari – *rectius*: ormai prevalenti – principi di protezione dell'ambiente. Appare dunque improcrastinabile la necessità che la fiscalità dei trasporti – di cui la fattispecie in questione rappresenta probabilmente solo una delle punte e non certo la più acuminata dell'*iceberg* – sia sottoposta ad una radicale trasformazione, in cui i motivi economici debbano necessariamente contemperarsi con il paradigma della sostenibilità.

1. - *L'esenzione accise sul carburante per imbarcazioni da diporto: il quadro normativo europeo e la equivoca trasposizione interna*

Occorre preliminarmente ed in estrema sintesi richiamare il *leading case* italiano e la vicenda domestica sottesa. L'art. 24, d.lgs. n. 504 del 1995 (Testo Unico Accise – T.U.A.), la Tabella Allegata al medesimo decreto, nonché l'art. 1 delle disposizioni attuative di cui al Decreto n. 225 del 15 dicembre 2015 avevano correttamente stabilito che i carburanti utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto⁽²⁾ non fossero esenti da accise;

(²) *Ex art. 14 della direttiva per nautica 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". Ex art. 47 del Codice della nautica da diporto di cui al d.lgs. 171/2005 "Il noleggio di unità da diporto è il contratto con cui una delle parti...si obbliga a mettere a disposizione dell'altra l'unità da diporto per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo in zone marine...alle condizioni stabilite dal contratto. L'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio". M.M. Comenale Pinto, *Utilizzazione commerciale delle unità da diporto*, in *Il dir. mar.*, 2018, 4, 825; E. Romagnoli, *L'uso commerciale delle unità da diporto, il noleggio occasionale e la riforma del codice*, in *Il dir.**

tuttavia, al punto 1.6, l'esenzione veniva, di fatto, ammessa anche a favore di dette imbarcazioni, se utilizzate a fini commerciali, finalità che veniva presunta per il solo fatto che fossero oggetto di un contratto di noleggio.

L'Agenzia delle Dogane aveva infatti interpretato la direttiva nel senso che l'esenzione spettasse – nella esclusiva ipotesi di contratto di noleggio – indifferentemente al noleggiatore o al noleggiante.

La Commissione europea, in data 24 luglio 2020, aveva dunque presentato alla Corte di giustizia un ricorso per inadempimento nei confronti dell'Italia, dopo la infruttuosa conclusione di una procedura di infrazione – n. 2018/2054 – contro l'Italia, a cui era stata contestata la violazione delle disposizioni europee in tema di esenzione d'accise ex art. 14, par. 1, lett. c) della Direttiva 2003/96. La Commissione Europea aveva rilevato che *“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 il diritto all'esenzione, servire 'direttamente ai fini della prestazione di servizi a titolo oneroso'”*. L'Italia aveva addotto a sua difesa che l'esenzione era stata prevista in ragione degli orientamenti espressi all'unanimità dagli Stati membri nelle risalenti sedute del Comitato delle accise di cui all'art. 24 della direttiva 92/12 del luglio 2004: secondo tali orientamenti un contratto che preveda 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'art. 14, par. 1, lett. c), della direttiva 2003/96. A nulla era valso ai fini di una possibile giustificazione il richiamo a tali orientamenti molto risalenti del Comitato accise; tali orientamenti erano stati infatti superati dalla successiva giurisprudenza della Corte di giustizia⁽³⁾, circostanza che la Commissione, senza essere contraddetta dalla Repubblica italiana, ha affermato di aver palesato agli

mar., 2016, 2, 345; M.M. Comenale Pinto, E.G. Rosafio, (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015; C. Galli, *Noleggio, unità da diporto: chiarire i dubbi sul regime fiscale per evitare la fuga all'estero*, in *Corr. trib.*, 2012, 38, 2985 ss.; M.M. Comenale Pinto, *La locazione delle unità da diporto*, in *Il dir. mar.*, 2007, 1, 104; M. Grigoli, *Sul regime di alcune fattispecie negoziali attinenti al diporto nautico*, in *Giust. Civ.*, 2006, 10, 461; Id., *Valutazioni sistematiche su alcuni profili dell'attuale assetto del diporto e del turismo nautico*, in *Giust. Civ.*, 2005, 6, 261.

(³) CGUE, 1° dicembre 2011, causa C-79/10, *Systeme Helmholtz*; CGUE, 21 dicembre 2011, causa C_250/10, *Haltergemeinschaft*.

Stati membri dopo l'emanazione delle sentenze, in data anteriore alla presentazione del ricorso per inadempimento.

La Commissione aveva dunque contestato allo Stato italiano la violazione dell'art. 14.1.c) della direttiva accise, che prevede un'esenzione obbligatoria ad esclusivo favore dei carburanti utilizzati per la navigazione a fini commerciali, come il trasporto di merci o di passeggeri. Di converso la direttiva esclude inequivocabilmente da tale esenzione d'imposta i carburanti utilizzati dalle "imbarcazioni private da diporto", posto che la finalità commerciale non è funzione dell'esistenza di un sotteso contratto di noleggio.

La Corte di giustizia, in data 21 settembre 2021, nel confermare il ragionamento della Commissione ha preliminarmente evidenziato la differenza che sussiste tra un contratto di noleggio ed un contratto di prestazione di trasporto, in quanto quest'ultimo, "*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*". La legittimità dell'esenzione è funzione del 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*". La fruizione dell'esenzione dipende dunque dall'utilizzo dell'imbarcazione da parte del locatario o noleggiatore, ossia a seconda che tale imbarcazione venga utilizzata per scopi commerciali o per scopi non commerciali. Pertanto *condicio sine qua non* per la fruizione dell'agevolazione è la concreta utilizzazione dell'imbarcazione da parte del locatario o noleggiatore – che ha l'effettiva disponibilità dell'imbarcazione – che deve porre in essere una prestazione di servizi a titolo oneroso, per lo svolgimento di attività commerciali. La Corte ha infine specificato che l'esenzione trova applicazione nelle ipotesi di rapporti contrattuali che, 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*". Per la Corte, dunque, l'esenzione dall'accisa può essere applicata ai carburanti esclusivamente in ragione dell'utilizzo che il noleggiatore fa dell'imbarcazione: il noleggio non è considerato *di per sé* un'attività commerciale per il noleggiante e l'elemento determinante per la fruizione è l'uso che è fatto dell'imbarcazione.

La sentenza della Corte è in grado di produrre notevoli conseguenze sia per gli operatori del settore sia con riferimento alle azioni anche a

carattere retroattivo che potranno essere poste in essere dall'Amministrazione stessa, posto che la sua interpretazione entra in rotta di collisione frontale con la normativa italiana. L'attuazione interna dell'art. 14 della direttiva si è infatti basata su un errore sostanziale che ha portato a concedere l'esenzione indipendentemente dall'utilizzazione finale dell'imbarcazione da parte di colui che la prende a noleggio.

L'art. 14, n. 1 della Direttiva n. 2003/96/CE di modifica della disciplina europea per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – abrogando le direttive 92/81/CEE e 8 che, peraltro, *ex art.* 8, n. 1, lett. c) ⁽⁴⁾ prevedeva una identica disciplina e 92/82/CEE – ha stabilito, in tema di esenzioni di cui godono i prodotti tassabili in ragione della loro destinazione, che gli Stati membri esentano dalla tassazione una serie di prodotti al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi. Fra questi, alla lettera c) è previsto che l'esenzione si applichi ai prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca) *diversa* dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto nonché per l'elettricità prodotta a bordo delle imbarcazioni ⁽⁵⁾. Specifica altresì che 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

⁽⁴⁾ Art. 8, n. 1 della direttiva 92/81/CEE: "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".

⁽⁵⁾ *Mutatis mutandis*, appare opportuno riportare il dettato anche della lett. b) che prevede l'esenzione dei 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". Una conferma *a contrariis* è data anche dal recentissimo d.m. 9 settembre 2021, n. 154, con cui il Ministero dell'Economia e delle finanze ha dettato le regole per la concessione dell'esenzione dall'accisa sui carburanti e sugli oli lubrificanti consumati dagli aeromobili per voli didattici.

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”.

Tale chiara disposizione ha trovato in sede interna una – per usare un eufemismo – non lineare interpretazione.

L’art. 24 T.U.A. e il punto 3 della Tabella A allegata *prima facie* apparivano in linea con le disposizioni della direttiva nella previsione delle esenzioni, posta l’esclusione delle imbarcazioni private da diporto. A seguito dell’applicazione del Codice della Nautica da Diporto *ex* d.lgs. n. 171 del 2005 il legislatore nazionale ha previsto una specifica disciplina in merito alle unità da diporto e, in particolare, in merito alla connotazione del loro uso commerciale. *Ex* art. 2, punto 1, comma a) si stabilisce che l’unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando è *oggetto di contratti di locazione e di noleggio*, senza però attribuire alcun rilievo alla concreta destinazione del mezzo nell’attività di navigazione⁽⁶⁾. Tale contraddizione in termini è stata ancor più potenziata dall’emanazione del d.lgs. n. 171 del 2006, che – artt. 47-49 – stabilisce il contenuto del contratto di noleggio: *ex* art. 47, comma 1, la parte si obbliga “a mettere a disposizione dell’altra l’unità da diporto per un determinato periodo da trascorrere *a scopo ricreativo* (7)”.

La norma è stata dunque interpretata nel senso che la stipula di un contratto di noleggio, per sua natura profondamente distinto dal contratto di trasporto⁽⁸⁾, abbia *ex se* valore conformativo rispetto a *tutte* le attività conseguenti. La natura commerciale del *solo* rapporto di concessione dell’imbarcazione da diporto dal noleggiante al noleggiatore si è di fatto estesa a tutta la successiva attività di navigazione, posto che la norma stessa qualifica, in via generale, la natura commerciale dell’impiego del bene in ragione del fatto che sia oggetto – esclusivamente per tale fattispecie, posto che esplicitamente l’Agenzia delle Dogane aveva già in precedenza escluso

(6) L’indicazione è, al contrario, correttamente prevista per le successive lett. b) e c), riferite all’insegnamento professionale dell’uso di tali imbarcazioni da diporto e dell’utilizzo quali unità d’appoggio per centri di immersione e addestramento per i praticanti immersioni subacquee. A. Elia, *Accise ed esenzioni fiscali: un’analisi delle criticità legate alla ricostruzione dell’effettiva ricorrenza dei requisiti e condizioni per le agevolazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 5, 877.

(7) Il carattere ricreativo viene ribadito dal successivo d.l. n. 1 del 2012, che nell’inserire l’art. 49-*bis* introduce l’ipotesi del “Noleggio occasionale”, specificando che “tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell’unità”.

(8) CGUE, 18 ottobre 2007, causa C-97/96, *Navicon*, punto 38: il contratto di trasporto, ha ad oggetto una prestazione di servizi di trasferimento di beni o persone; oggetto decisamente più esteso della mera messa a disposizione dell’imbarcazione in tutto o in parte.

tale esenzione nell'ipotesi che il rapporto contrattuale fra le parti fosse di locazione⁽⁹⁾ – di un contratto di noleggio; deve pertanto essere meramente posta in essere la ricognizione dell'esistenza o meno di un simile rapporto.

Il probabilmente facile e certamente comodo *misunderstanding* ha notevolmente favorito la già nutrita economia correlata alla nautica da diporto nel *Bel Paese*, posta la convenienza all'approvvigionamento in regime di esenzione; approvvigionamento che ha certamente solleticato gli appetiti sia dei natanti europei che *extra* europei, con una serie di interrogativi, verso questi ultimi, rispetto alla concreta applicabilità dell'esenzione in loro favore⁽¹⁰⁾. Si è sviluppato, dunque, un nutrito contenzioso, fra cui si distinguono alcune coraggiose sentenze dei giudici di legittimità: nelle more della conclusione del giudizio per inadempimento *ex art.* 258 TFUE, la Cassazione ha, in una serie di sentenze cronologicamente ravvicinate, anticipatamente e correttamente disapplicato la norma interna per contrasto con la disciplina europea, posto che tale norma legittima palesi violazioni della finalità della direttiva⁽¹¹⁾. La sussistenza di un contratto di locazione⁽¹²⁾ o noleggio riferita all'imbarcazione è condizione

⁽⁹⁾ L'esenzione era stata in precedenza esclusa per le attività di locazione, oggetto di un'interpretazione *ad hoc*: Agenzia delle Dogane, Circolare, 3 febbraio 2016, n. 5/D aveva escluso dal campo di applicazione della norma, e quindi dall'esenzione, i soggetti che si limitavano a locare delle imbarcazioni da diporto, senza dunque svolgere alcuna "attività di trasporto". Era considerata applicabile al noleggio in ragione del coinvolgimento pieno ed immediato dell'esercente nella gestione del servizio di navigazione e nella conduzione tecnica dell'unità da diporto.

⁽¹⁰⁾ N. Raggi, *Il commercial yacht "straniero" fa gasolio senza accise?*, in *Il Dir. Mar.*, 2019, 1, 193.

⁽¹¹⁾ Parzialmente in disaccordo A. Buccisano, *La Corte di giustizia UE chiarisce i confini dell'esenzione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20*, in *Riv. dir. trib.*, on line, 8 novembre 2021, secondo cui: "vi sono, però, fattispecie nelle quali, a prescindere dalla forma contrattuale, sembra prevalente la prestazione di trasporto; ed altre ancora, nelle quali la complessità del rapporto tra noleggiante-armatore, noleggiatore-mediatore, e passeggeri (utenti finali), induce ad inquadrare il contratto nella fattispecie della crociera turistica. In questi casi sarebbe più coerente con le finalità della norma di agevolazione, porre l'accento sullo scopo commerciale perseguito dal 'noleggiante' che presta il servizio, e riconoscergli l'agevolazione".

⁽¹²⁾ Ancora rileva A. Buccisano, *La Corte di Giustizia UE chiarisce i confini dell'esenzione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20*, cit., 10: "l'uso commerciale al quale si riferisce il codice è quello del locatore o noleggiante e non del conduttore o noleggiatore dell'unità da diporto. Ritenerne che il codice della nautica da diporto qualifichi come 'commerciale' l'utilizzo del mezzo da parte del conduttore o noleggiatore, per il solo fatto che il titolo che lo legittima è un contratto di locazione o di noleggio, non sembra corrispondere alla ratio legis, e, di conseguenza, non vi è alcuna ragione per disapplicare le disposizioni in materia di diporto, che non sono in contrasto con la normativa europea sulle accise".

necessaria ma insufficiente ai fini dell'esenzione. L'interpretazione interna si è focalizzata sull'oggetto del rapporto contrattuale di concessione dell'imbarcazione, da riferire invece al rapporto interno tra noleggiante e noleggiatore; di converso, è stata trascurata la reale utilizzazione del bene stesso.

L'utilizzo a fini commerciali deve essere imputabile all'utente finale, per evitare la paradossale situazione per cui *“il proprietario può limitarsi a cedere il bene ad (o a farlo acquistare da) una società dal medesimo costituita e a lui riferibile (o ad altro soggetto disponibile) per poi riottenerlo, per il suo uso privato, con un contratto di noleggio, così fruendo del carburante in esenzione d'accisa per l'alimentazione dei motori e la navigazione”* ⁽¹³⁾. Per il noleggiante è certamente evidente la (sempre presente) destinazione commerciale; non sempre però tale qualificazione connota l'utilizzo del noleggiatore, che, al contrario, nella pluralità di casi, ha carattere ricreativo e personale. Pertanto *“il contratto di noleggio non può che avere valenza solo strumentale (come, in alternativa, la proprietà del bene stesso) ai fini della titolarità della posizione di fatto sul natante”* ⁽¹⁴⁾. In tutte le ipotesi in cui un'imbarcazione sia stata utilizzata in forza di un contratto di noleggio, il noleggiante ha dunque avuto diritto all'esenzione da accisa, posto che la normativa italiana ha stabilito una presunzione generale di uso a fini commerciali in base alla semplice esistenza del contratto di noleggio, a prescindere dunque dall'utilizzazione commerciale o privata.

2. - I limiti positivi posti al legislatore tributario nazionale dalle direttive in tema di imposte armonizzate

È noto che destinatari degli atti legislativi e dei principi generali dell'ordinamento dell'Unione europea (anche) in campo tributario sono prioritariamente l'ordinamento tributario nazionale ⁽¹⁵⁾ e, nell'ambito delle

⁽¹³⁾ Fra queste: Cass., sez. V, 3 novembre 2020, n. 24291; Cass., sez. trib., 5 novembre 2020, n. 24728.

⁽¹⁴⁾ Così Cass., sez. V, 23 ottobre 2020, n. 23226.

⁽¹⁵⁾ P. Pistone, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale*, in *Per un nuovo ordinamento Tributario, Atti del convegno per i 90 anni di diritto e pratica tributaria*, (a cura di) C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, Padova, 2019, I, 665: *“i limiti esterni vincolano l'esercizio della sovranità tributaria nazionale all'attribuzione di una forma giuridica a quelle regole che perseguono gli obiettivi del coordinamento fiscale internazionale, consentendo loro di trasformarsi nel livello di base di quel sistema a due livelli che caratterizza la costruzione del nuovo sistema tributario globale”*; En. Traversa, Ed. Traversa, *Limiti ai procedimenti di elaborazione legislativa derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea*, ivi, 747: *“In quasi sessant'anni d'intensa attività legislativa e giudiziaria, le Istituzioni dell'Unione europea, sia legislative (Commissione, Consiglio e Parlamento europeo), che giu-*

proprie competenze, gli ordinamenti decentrati⁽¹⁶⁾. In particolare, “*il legislatore europeo si è largamente avvalso delle competenze legislative in materia di armonizzazione fiscale ad esso conferite dal Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE)*”⁽¹⁷⁾. Come è noto, nelle ipotesi di violazioni in tema di tributi armonizzati o di recupero di aiuti di Stato, a cui finanche il giudicato nazionale è costretto a cedere il passo⁽¹⁸⁾, si assiste ad un affievolimento dell’essenza della sovranità tributaria nazionale, che “*nel contesto di un più ampio sistema tributario globale a due livelli produce profonde mutazioni nelle categorie del diritto tributario, che determinano un ulteriore spostamento di competenze verso il diritto dell’Unione Europea*”⁽¹⁹⁾.

Nel caso di specie, la Corte di giustizia ha avuto molteplici occasioni per definire la propria interpretazione in merito ai limiti – positivi e negativi – propri del legislatore interno in sede di recepimento di una direttiva in tema di imposte armonizzate: in particolare, in tema di esenzioni, inizialmente per l’imposta sul valore aggiunto, con due importanti fattispecie tutte italiane, in tema di esenzione per le prestazioni veterinarie⁽²⁰⁾

diziarie (Corte di giustizia) hanno a tal punto limitato i poteri di azione dei Parlamenti degli Stati membri in tutti i campi della vita sociale, che i legislatori nazionali, ogniqualvolta decidono di regolare con proprie leggi un certo settore di rapporti giuridici o di attività economiche e non economiche, si trovano a procedere su un vero e proprio ‘campo minato’ disseminato di vincoli e limitazioni derivanti dall’appartenenza dei rispettivi Stati membri all’Unione europea”. F. Amatucci, *Limits of national tax sovereignty and primacy of supranational law in European Tax Integration*, in *Law, Policy and Politics*, IBFD, 2018, 497.

⁽¹⁶⁾ A. Quattrocchi, *Lineamenti evolutivi della fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra assetti costituzionali e diritto dell’Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, 2365.

⁽¹⁷⁾ En. Traversa, Ed. Traversa, *Limiti ai procedimenti di elaborazione legislativa derivanti dall’ordinamento dell’Unione Europea*, cit., 747.

⁽¹⁸⁾ CGCE, 18 luglio 2008 causa C-119/2005, *Lucchini*.

⁽¹⁹⁾ Ancora P. Pistone, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell’era del diritto globale*, cit., 665.

⁽²⁰⁾ CGCE, 24 maggio 1988, Causa C-122/87 *Commissione contro Repubblica Italiana*, relativa all’incompatibilità dell’esenzione iva delle prestazioni dei veterinari. La questione è stata altresì ribadita *a contrariis* in CGUE, 9 luglio 2015, causa C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei c. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș*. La domanda di pronuncia pregiudiziale si fondava sull’interpretazione dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento nonché degli articoli 273 e 287, punto 18, della direttiva iva, nell’ambito di una controversia fra uno studio veterinario e l’amministrazione fiscale rumena, concernente il pagamento dell’iva relativa ad alcune cure veterinarie prestate tra il 2007 e il 2010: il legislatore rumeno aveva infatti soppresso il riferimento alle cure veterinarie dall’elenco delle operazioni esenti da iva a partire dalla data di adesione della Romania all’Unione, il 1° gennaio 2007, al fine di garantire la conformità del diritto nazionale al diritto comunitario.

e di esenzione a seguito di calamità naturali⁽²¹⁾, e successivamente in tema di accise⁽²²⁾.

Ex art. 288, comma 3, TFUE “*la direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salvo restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi*”.

L’originaria concezione della direttiva quale legge-quadro europea è stata, in particolare proprio in campo tributario abbandonata a favore della previsione di direttive recanti norme precise e dettagliate. Nonostante tali direttive richiedano pur sempre l’adozione di norme nazionali di recepimento⁽²³⁾, in

(21) CGCE, 21 febbraio 1989, causa 203/87, *Commissione contro Repubblica Italiana* in tema di esenzione temporanea – 1° gennaio 1984/ 31 dicembre 1988 – da iva con rimborso dell’iva pagata a monte per talune operazioni effettuate in favore delle vittime del terremoto in Campania e Basilicata. Tale ultima vicenda fu oggetto di una successiva pronuncia, CGCE, 19 gennaio 1993, causa C-101/91, *Commissione contro Repubblica Italiana*, per il mancato adempimento del nostro Paese. La situazione si è reiterata a seguito del terremoto che ha colpito la Regione Sicilia nel 1990 in CGUE, 15 luglio 2015, causa C-82/14, *Agenzia delle Entrate c. Nuova Invincibile srl*. La Corte di giustizia, con ordinanza, ha ribadito che gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una disposizione nazionale, come l’art. 9, comma 17, della legge finanziaria del 2003, 27 dicembre 2002, n. 289. È incompatibile con il dettato europeo la previsione, a seguito del terremoto che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, a beneficio delle persone colpite da quest’ultimo, che ha previsto una riduzione del 90% dell’iva normalmente dovuta per gli anni 1990, 1991 e 1992, riconoscendo in particolare il diritto al rimborso. Tale disposizione non soddisfa i requisiti del principio di neutralità fiscale e non consente di garantire la riscossione integrale dell’iva dovuta nel territorio italiano. Sul punto R. Alfano, *Riduzioni del carico tributario a seguito di calamità naturali e possibile rimborso dei tributi versati in eccedenza: dubbi di legittimità interna ed europea*, in M. Basilavecchia, L. Del Federico, (a cura di), *Finanza Pubblica e calamità naturali*, Torino, 2016, 426. F. Fichera, *Calamità naturali, principi costituzionali e agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, 6, 1.

(22) Direttiva generale “accise” 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 che ha abrogato e sostituito la direttiva 92/12/CEE, abrogata dalla Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019. Si aggiungono le varie direttive “accise” settoriali in materia di tabacchi lavorati, alcool e di prodotti energetici ed elettricità. La natura delle imposte sulla produzione e sui consumi è oggetto di un ampio dibattito dottrinale. Senza pretesa di esaustività, M. Logozzo, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, cit., 129 ss.; C. Corrado Oliva, *Il presupposto di accise e dazi doganali*, Padova, 2018, *passim*; C. Verrigni, *Le accise nel sistema dell’imposizione sui consumi*, Torino, 2017, *passim*; R. Alfano, *Le accise sull’energia: quadro europeo e prospettive nazionali* in *Riv. dir. trib. int.*, 2015, 125 ss.; L. Peverini, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 5, I, 449 ss.; P. Boria, *Le accise*, in A. Fantozzi (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 970 ss.; G. Cipolla, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, 6, 1863 ss.; R. Schiavolin, *Accise*, in *Enc. dir.*, Aggiorn., IV, Milano, 2000, 28.

(23) G. Tesauro, *Manuale di Diritto dell’Unione europea*, in P. De Pasquale, F. Ferraro (a cura di), Napoli, 2020, 196.

caso di tardiva o non corretta trasposizione le norme di tali direttive possono produrre effetti diretti sul piano interno, riconosciuti anche dal Giudice delle Leggi⁽²⁴⁾. In altre parole, in materia tributaria, il legislatore europeo ha adottato direttive talmente dettagliate da determinare integralmente il contenuto delle misure nazionali di recepimento. Occorre nei fatti esaminare il tipo di armonizzazione realizzata dalla direttiva: nell'ipotesi di tributi armonizzati, in cui il legislatore europeo abbia inteso regolare nel dettaglio gli aspetti della materia, il suo silenzio è, da intendersi come preclusivo, in ragione della finalità della direttiva e delle copiose interpretazioni dei giudici di Lussemburgo⁽²⁵⁾. La Corte di giustizia ha sviluppato una giurisprudenza, che, per molteplici fattispecie, vanta un triste primato tutto italiano in merito ai rapporti fra ordinamento dell'Unione e ordinamento nazionale. Infatti, l'aumentare di tali fattispecie di direttive precise e dettagliate è cresciuto in misura inversamente proporzionale al margine di manovra residuo in capo al legislatore nazionale, che è divenuto sempre meno rilevante⁽²⁶⁾: la giurisprudenza della Corte è stata chiara nel ribadire che tali direttive, di numero crescente, devono essere recepite dettagliatamente dal legislatore⁽²⁷⁾, che non può discostarsene in modo significativo⁽²⁸⁾. Con riferimento specifico al-

⁽²⁴⁾ Corte cost., 2 febbraio 1990, n. 64; Corte cost., 18 aprile 1991, n. 168.

⁽²⁵⁾ A. Arena, *Il principio della preemption in diritto dell'Unione Europea*, Napoli, 2013, 152 ss.: il legislatore europeo può ben adottare direttive talmente dettagliate da determinare integralmente il contenuto delle misure nazionali di recepimento. Ancora – 167 ss. – l'autore rileva come non sia sempre dirimente la qualificazione utilizzata dal legislatore europeo: l'analisi della sua reale *ratio* ed il conforto della giurisprudenza della Corte possono e devono fungere da bussola per orientare il legislatore nazionale.

⁽²⁶⁾ CGCE, 25 maggio 1993, causa C-193/91, *Finanzamt München III c. Gerhard Mobsche*: le Direttive dalle disposizioni dettagliate e particolareggiate escludono qualsiasi discrezionalità da parte degli Stati membri, e ciò a prescindere dal precetto (positivo o negativo) in esso contenuto. Analogamente CGCE, 25 giugno 1997, causa C-45/95, *Commissione c. Italia*: la Corte aveva dichiarato la violazione della Sesta direttiva iva da parte del legislatore tributario italiano, posto che erano state escluse dall'ambito di applicazione dell'iva, anziché esentarle, le cessioni di beni destinati esclusivamente all'esercizio di un'attività esente e le cessioni di beni che non erano esclusi dal diritto a detrazione dell'imposta pagata "a monte".

⁽²⁷⁾ CGCE, 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti*. La Corte ha dichiarato l'incompatibilità con la Sesta direttiva iva della norma di legge italiana che aveva escluso il diritto a detrazione, senza nemmeno la previa consultazione del Comitato (europeo) iva, in caso di acquisti di veicoli da turismo che non costituiscono l'oggetto dell'attività dell'impresa.

⁽²⁸⁾ CGUE, 23 novembre 2017, causa C-246/16, *Enzo Di Maura c. Agenzia delle Entrate*, punto 21: "se è vero che gli Stati membri possono derogare alla rettifica della base imponibile (in caso di mancato pagamento di una fattura), essi non hanno tuttavia ricevuto dal legislatore dell'Unione la facoltà di escludere del tutto tale rettifica". In tema di iva la riduzione della base imponibile per il soggetto passivo esige la prova dell'infruttuosità delle procedure concorsuali, le quali mediamente terminavano non prima di un decennio. Per la

l'interpretazione interna in tema di esenzioni, la giurisprudenza della Corte ha chiaramente evidenziato che l'eventuale interpretazione interna difforme dal dettato della direttiva può non solo arrecare pregiudizio all'obiettivo di armonizzazione della normativa dell'Unione e alla certezza del diritto, ma è potenzialmente in grado di realizzare una disparità di trattamento tra i diversi operatori economici⁽²⁹⁾. Pertanto, le esenzioni previste dalla direttiva 2003/96 devono essere oggetto di rigida interpretazione, che tenga conto del dato letterale e delle finalità proprie della direttiva⁽³⁰⁾. Procedendo ad un'analisi del raggio minore del cerchio interno dei cerchi concentrici, appare evidente che le fattispecie oggetto della sentenza europea sono già state analizzate dalla Corte inequivocabilmente nella sua precedente giurisprudenza. In particolare, con riferimento alla nautica da diporto – e, estensivamente per i velivoli⁽³¹⁾ – la Corte aveva già avuto modo di rilevare che per navigazione nelle acque comunitarie deve intendersi qualsiasi forma di navigazione, indipendentemente dall'oggetto del trasporto, quando sia effettuata a fini commerciali, con esplicita esclusione delle imbarcazioni da diporto⁽³²⁾, posto che “*qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione dall'accisa armonizzata prevista da tale disposizione*”⁽³³⁾. Oltre ad aver chiarito i requisiti qualificativi della natura dell'imbarcazione, la Corte ha altresì specificato l'insufficienza della sti-

Corte di giustizia, la norma interna italiana contrastava con la sesta direttiva iva per violazione del principio di proporzionalità in quanto l'obiettivo, in sé legittimo, di tener conto dell'incertezza sul carattere definitivo del mancato pagamento di una fattura potrebbe – par. 27: “*esser perseguito accordando parimenti la riduzione (di base imponibile) allorché il soggetto passivo segnala l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque*”. Sul punto, *amplius*, En. Traversa, Ed. Traversa, *Limiti ai procedimenti di elaborazione legislativa derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea*, in *Per un nuovo ordinamento Tributario, Atti del convegno per i 90 anni di diritto e pratica tributaria*, cit., 747.

⁽²⁹⁾ CGCE, 1° aprile 2004, causa C-389/02, *Deutsche See Bestattungs Genossenschaft*, punto 21; CGCE, 1° marzo 2007, causa C-391/05, *Jan De Nul*, punto 23.

⁽³⁰⁾ CGUE, 1° dicembre 2011, causa C-79/10, *Systeme Helmholtz*, punto 19; CGUE, 21 dicembre 2011, causa C-250/10, *Haltergemeinschaft*, punto 19.

⁽³¹⁾ CGUE, 10 novembre 2011, causa C-505/10, *Partrederiet Sea Fighter/Skatteministeriet*, CGUE, 1° dicembre 2011, causa C-79/10, *Systeme Helmholtz GmbH/Hauptzollamt Nürnberg*; CGUE, 21 dicembre 2011, causa C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL GbR/Hauptzollamt Düsseldorf*.

⁽³²⁾ CGCE, 1° aprile 2004, causa C-389/89, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG/Hauptzollamt Kiel*, punti 23 e 29.

⁽³³⁾ CGCE, 1° marzo 2007, causa C-391/05, *Jan De Nul NV/Hauptzollamt Oldenburg*, punto 36; più di recente CGUE, 13 luglio 2017, causa C-151/16, *Vakarq Baltijos laivq statyklaUAB/Valstybiné mokeséiq inspekcija Arie Lietuvos Respublikos finansq ministerijos*, punti 28 ss.

pula di un contratto di noleggio al fine di legittimare l'esenzione⁽³⁴⁾: come già chiarito in precedente giurisprudenza, è infatti indispensabile che le modalità di utilizzo da parte del locatario, posto il carattere necessario ma non sufficiente del contratto stipulato, comportino una verifica, *caso per caso* della concreta utilizzazione dell'imbarcazione per scopi commerciali da parte del noleggiante⁽³⁵⁾. Appare, dunque, evidente che "la norma europea che prevede una esenzione obbligatoria dalle accise sui prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie, è stata erroneamente recepita nel diritto interno⁽³⁶⁾".

La cogenza delle direttive in tema di imposte armonizzate appare anche in questa fattispecie, chiaramente confermata. Appare ora necessario verificare come debba essere modificata la disciplina per il futuro e se e con quali modalità sia possibile recuperare almeno una parte dell'ingente perdita generata da un'esenzione contraria alla direttiva, che ha comportato un significativo ammanco per il già (molto) provato erario nazionale. A ciò va anteposta una riflessione più generale in merito alla natura e ai poteri del Comitato previsti dalle direttive su imposte armonizzate, nel caso di specie il Comitato accise, nell'ambito delle competenze di esecuzione della Commissione con riguardo ai tributi armonizzati.

3. - segue: esecuzione dei tributi armonizzati: competenze della Commissione e ruolo meramente consultivo dei Comitati

Come rilevato, la Repubblica italiana ha addotto a difesa della propria interpretazione a favore dell'applicazione dell'esenzione un risalente parere del Comitato accise. Il Comitato accise è stato istituito dall'art. 24 Direttiva 1992/12, successivamente riproposto dall'art. 43 della direttiva accise 2008/118 e, attualmente, dall'art. 52 della Direttiva 262/2020. I

⁽³⁴⁾ Per A. Buccisano, *La Corte di Giustizia UE chiarisce i confini dell'esenzione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20*, cit., 4 alla luce della pronuncia in oggetto, per i giudici europei, l'esenzione dalle accise contenuta deve essere interpretata nel senso che il beneficio può essere riconosciuto anche in caso di utilizzo dell'unità da diporto in base ad un contratto di locazione, a condizione che si accerti, o il conduttore provi, l'uso commerciale. Il rifiuto *tout court* dell'esenzione in caso di contratto di locazione senza accertare le modalità del suo utilizzo, dovrebbe parimenti ritenersi in contrasto con la normativa europea.

⁽³⁵⁾ CGUE, 21 dicembre 2011, causa C-250/10, cit., punti 21 ss.; CGUE, 13 luglio 2017, causa C-151/16, cit., punti 29 ss.

⁽³⁶⁾ Ancora A. Buccisano, *La Corte di Giustizia UE chiarisce i confini dell'esenzione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20*, cit., 6.

Comitati sono stati disciplinati dal regolamento (UE) 2011/182⁽³⁷⁾ del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 febbraio 2011, che stabilisce le regole e i principi generali relativi alle modalità di controllo da parte degli Stati membri dell'esercizio delle competenze di esecuzione attribuite alla Commissione. Nei fatti, i Comitati sono composti da un ufficio collegiale, di "rappresentanti" dei singoli Stati membri e delle Istituzioni europee e sono in grado di svolgere un ruolo peculiare nell'ambito dell'assetto istituzionale europeo⁽³⁸⁾. Sono talvolta integrati da esperti scientifici o rappresentanti dei settori economici e professionali e sono presieduti da un rappresentante della Commissione. Si sostanziano in centri di regolazione di alcuni specifici settori e sono in grado di partecipare – in particolare i Comitati previsti dai Trattati – per alcune fattispecie anche al processo decisionale europeo, oltre che all'esercizio della funzione amministrativa e costituiscono uno strumento di "rinazionalizzazione" dei poteri affidati alla Commissione⁽³⁹⁾; il rappresentante della Commissione euro-

(37) R. Baratta, *Art. 291 TFUE*, in A. Tizzano (a cura di), *Trattati dell'Unione europea*, Milano, 2014, 2283 ss.; Id., *La politica commerciale comune dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. comm. internaz.*, 2012, 2, 403. Il regolamento 182/2011 stabilisce le regole e i principi generali relativi alle modalità di controllo da parte degli Stati membri dell'esercizio delle competenze di esecuzione conferite alla Commissione. La procedura di comitato d'esame è articolata in due fasi: la prima dinanzi al comitato ordinario, la seconda, eventuale, dinanzi al comitato d'appello. In entrambe i comitati si pronunciano a maggioranza qualificata invertita. Tale scelta, in luogo della maggioranza semplice, permette, all'atto della votazione, agli Stati membri di "pesare" in funzione del loro peso economico: in tal modo tende a salvaguardare l'Unione da eventuali pressioni di paesi terzi.

(38) Si è sviluppata una nutrita dottrina sulla c.d. comitologia (o comitatologia): M.L. Tufano, *La comitologia e le misure di esecuzione degli atti e delle politiche comunitarie*, in *Dir. Un. Eur.*, 2008, 149; G. Caggiano, *Il consolidamento della disciplina delle misure di esecuzione e della comitologia a Trattato invariato*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2006, 3, 505; M. Savino, *I Comitati dell'Unione: verso un'amministrazione europea*, Milano, 2005; F. Franchino, *Control of the Commission's executive functions: Uncertainty, conflict and decision rules*, in *European Union Politics*, 2000, 1, 63; M.P. Chiti, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 1999, 221 ss.; M.P.C.M. Van Schendlen, *EU Committees as Influential Policy Makers*, Asghate, 1998, 277 ss.; M.G. Forcella, *Il dibattito sulla comitologia fra le istituzioni dell'Unione europea dopo Maastricht*, in *Riv. it. dir. publ. comun.*, 1995, 6, 1269; G. della Cannanea, *L'organizzazione amministrativa della Comunità europea*, ivi, 1993, 1116; Id., *Cooperazione e integrazione nel sistema amministrativo delle Comunità europee, la questione della "comitologia"*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1990, 655 ss.

(39) C. Franchini, *Le fasi e i caratteri del processo evolutivo dell'organizzazione amministrativa europea*, in *Riv. it. dir. pubbl.com.*, 2017, 2, 375, parla di "governo dei comitati". L'autore evidenzia come, dopo il Trattato di Lisbona, il sistema dei comitati abbia subito profonde modifiche: si è realizzata una suddivisione su due livelli della sfera del potere esecutivo europeo: uno "alto" – "atti delegati", atti non legislativi di portata non generale che hanno la funzione di integrare o modificare determinati elementi non essenziali dell'atto legislativo – e uno "basso", costituito dagli "atti esecutivi", atti necessari per l'attuazione degli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione.

pea, che convoca, organizza e presiede le riunioni non esprime diritto di voto qualora il Comitato sia chiamato ad esprimere un parere sull'adozione di un determinato atto di esecuzione. Il loro ruolo è, dunque, quello di assistere la Commissione nell'elaborazione degli atti di esecuzione⁽⁴⁰⁾.

Tra i molteplici Comitati vigenti⁽⁴¹⁾, vengono in rilievo i Comitati sulle imposte armonizzate, nei cui confronti, però, al momento sono applicate le cd. procedure standard di comitologia esclusivamente con riferimento alla cooperazione amministrativa in materia di detti tributi armonizzati.

Il Comitato accise ha compiti, funzionamento e valenza dei pareri formulati sostanzialmente sovrapponibili a quelli dell'omologo Comitato iva, disciplinato, originariamente dall'art. 29 della sesta direttiva iva 1977/388 e successivamente trasposto nell'art. 398 della direttiva 2006/112. Se, con riferimento alla disciplina delle accise, prima della sentenza C-341/20 non si erano accesi i riflettori sull'operato del Comitato, diversa è la questione con riferimento al Comitato iva, che, da molto tempo aveva dato segno della propria inadeguatezza strutturale, posto che la sua istituzione nell'ambito delle direttive di riferimento non conferisce ad esso nessuna autonomia istituzionale, ma meramente consultiva⁽⁴²⁾. Come è noto *ex art.* 291 TFUE qualora siano necessarie condizioni uniformi di esecuzione degli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione è necessario conferire competenze di esecuzione alla Commissione e, in casi specifici debitamente giustificati, al Consiglio. La Corte di giustizia dell'Unione europea ha costantemente affermato che le nozioni e i concetti utilizzati

(40) Il Comitato emana un parere favorevole che può essere obbligatorio o facoltativo, a seconda che si ricada all'interno della cosiddetta procedura d'esame o consultiva scelta effettuata direttamente con l'atto di base, mediante il quale si attribuisce alla Commissione la relativa esecuzione. Solo nell'ipotesi della procedura d'esame, la Commissione per adottare un atto a carattere esecutivo, necessita di un parere positivo del comitato interessato. In caso negativo, invece, l'Esecutivo, sempre nell'ambito della medesima procedura d'esame, entro due mesi è tenuto a proporre una versione modificata del progetto di atto; in caso negativo può rivolgersi al cd. Comitato di appello al fine di ottenerne il *placet*, per adottare definitivamente l'atto esecutivo.

(41) Rileva S. Cassese, *Verso un diritto europeo italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2017, 2, 303 che i comitati erano nel 2014 in numero di 287, con 800 riunioni per anno, con un prodotto di circa 2000 pareri per anno. Commissione, *Relazione al Parlamento europeo e al Consiglio sull'attuazione del regolamento UE 182/2011*, 26 febbraio 2016, COM (2016) 92 final.

(42) In tal senso si era già espresso, nel 1993, il servizio giuridico della Commissione europea, che, con riferimento alla possibilità di pubblicare i pareri del Comitato iva a nome della Commissione si era espresso in modo nettamente negativo, posto il carattere meramente consultivo del Comitato stesso. Servizio Giuridico della Commissione Europea, Nota Jur 93(07639) dell'8 ottobre 1993, ottenuta mediante procedura di accesso ai documenti della Commissione europea *ex* regolamento UE 2001/1049.

nella direttiva iva sono nozioni e concetti del diritto dell'Unione che richiedono un'interpretazione e un'applicazione uniformi⁽⁴³⁾. Ciò posto, ancora vigente la sesta direttiva, era stata avanzata una prima proposta di direttiva volta alla modifica sostanziale del Comitato, che ne evidenziava la natura consultiva⁽⁴⁴⁾. Proposta di modifica recentemente ripresentata, con modifiche, con riferimento alla direttiva 2006/112⁽⁴⁵⁾. La proposta nell'evidenziare la mancanza di competenze di esecuzione per la Commissione, qualifica inequivocabilmente la natura e le funzioni attuali del Comitato: *“L'unico strumento a disposizione della Commissione per promuovere l'applicazione uniforme delle norme dell'UE in materia di IVA è un comitato consultivo istituito a norma dell'articolo 398 della direttiva IVA, il comitato IVA... Trattandosi di un comitato consultivo, attualmente il comitato IVA può solo concordare orientamenti non vincolanti sull'applicazione della direttiva IVA, mentre le misure di esecuzione vincolanti possono essere adottate solo dal Consiglio sulla base di una proposta della Commissione...- L'esperienza dimostra che tali orientamenti non sempre garantiscono un'applicazione uniforme della legislazione dell'UE in materia di IVA”*. Le divergenze che si pongono in essere trovano attualmente risoluzione solo attraverso – e neppure sempre⁽⁴⁶⁾ – una sentenza della Corte di giustizia⁽⁴⁷⁾, in alcuni casi arrivando a un'interpretazione non precedentemente condivisa dalla maggior parte degli Stati membri. È invece evidente l'interesse sia delle amministrazioni fiscali che delle imprese all'adozione di interpretazioni comuni delle disposizioni, per contenere fenomeni di doppia imposizione, distorsioni della concorrenza e costi aggiuntivi per le

(43) CGCE, 27 novembre 2003, C-497/01, *Zita Modes*, punti 34 ss.

(44) Commissione, *Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (comitato dell'imposta sul valore aggiunto)*, 13 settembre 1997, COM/97/0325 def.

(45) Commissione, *proposta di Direttiva del Consiglio, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il conferimento di competenze di esecuzione alla Commissione al fine di determinare il significato dei termini utilizzati in talune disposizioni di tale direttiva*, 18 dicembre 2020, COM(2020)749 final.

(46) È infatti possibile che una sentenza della CGUE, che fa riferimento a una fattispecie concreta, non dissipi tutte le incertezze. La proposta di Direttiva richiama CGUE 17 settembre 2014, causa C-7/12, *Skandia America* in tema di trattamento iva delle prestazioni tra una sede centrale e la sua succursale. Sebbene la sentenza abbia risolto una serie di problemi, permangono dubbi sul trattamento iva di situazioni che non corrispondono esattamente a quanto deciso dalla Corte.

(47) La proposta di Direttiva riporta quale esempio l'applicazione delle “norme sulla ripartizione dei costi” CGUE, 4 maggio 2017, causa C-274/15, *Commissione contro Lussemburgo*; CGUE 21 settembre 2017, causa C-326/15, *DNB Banka*; nella medesima data, parimenti causa C-605/15, *Aviva* e causa C-616/15, *Commissione contro Germania*.

imprese. La Commissione ha dunque proposto – con riferimento al Comitato iva – la sua partecipazione all'adozione di atti di esecuzione da parte della Commissione con competenze chiaramente delineate con riferimento a specifici articoli della direttiva iva 112/2006, posto che qualsiasi modifica di una direttiva in tema di tributi armonizzati può avvenire esclusivamente con un accordo unanime in sede di Consiglio⁽⁴⁸⁾. Si tratta però di una *proposta*: all'attualità il Comitato emana esclusivamente orientamenti non vincolanti.

Agevole ed immediato il parallelo con il Comitato accise. Nella fattispecie in questione, l'Italia aveva addotto a proprio difesa l'affidamento tratto da due risalenti e già citati pareri del Comitato. Difesa pretestuosa, perché, oltre alla emanazione di due inequivocabili pronunce successive della Corte di giustizia in materia⁽⁴⁹⁾ – peraltro segnalate da parte della Commissione ai singoli Stati membri in data precedente all'avvio del ricorso per inadempimento – la natura meramente consultiva del Comitato inibisce *ex se* un possibile affidamento sul parere formulato.

Pur nella convinzione che la “distrazione” italiana rispetto all'adeguamento all'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia sia stata certamente voluta, non da meno appare, dunque, opportuna una riflessione – ancor più cogente in tema di iva – sull'attuale assetto normativo, in merito alle competenze di esecuzione della Commissione e al ruolo, puramente consultivo, dei Comitati. Si tratta di un sistema insoddisfacente sia da un punto di vista operativo, sia e soprattutto dal punto di vista della certezza del diritto per i contribuenti. La copiosa giurisprudenza precedente ha

(48) Secondo la proposta, il Comitato sarebbe competente a pronunciarsi solo in relazione a un numero limitato di norme di attuazione delle disposizioni della direttiva iva, per le quali è necessaria un'interpretazione comune. Il Consiglio deve mantenere le sue competenze di esecuzione nella misura in cui non rientrano nell'ambito rigorosamente definito dei poteri conferiti alla Commissione e, in particolare, su questioni sostanziali particolarmente sensibili per gli Stati membri.

(49) CGUE, 1° dicembre 2011, causa C-79/10, cit.: non può beneficiare dell'esenzione dall'accisa sul carburante utilizzato per la navigazione aerea un'impresa, che 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. CGUE, 21 dicembre 2011, causa C-250/10, cit.: qualora un'impresa conceda in locazione o noleggio un aeromobile ad essa appartenente, unitamente al carburante, ad imprese le cui operazioni di navigazione aerea non siano direttamente finalizzate alla prestazione, da parte delle imprese medesime, di servizi aerei a titolo oneroso, non può beneficiare dell'esenzione dalla tassa sui prodotti energetici forniti ai fini dell'utilizzazione quali carburanti o combustibili per la navigazione aerea diversa dall'aviazione di dipartimento privato, prevista da detta disposizione.

consolidato la linea interpretativa della Corte di giustizia a seguito della declaratoria di incompatibilità di un'esenzione o un'agevolazione posta in essere in contrasto con la norma europea.

Nell'ipotesi di incompatibilità di esenzioni o agevolazioni su tributi armonizzati, lo Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire la corretta riscossione sul territorio⁽⁵⁰⁾. Tale interpretazione, nell'ipotesi di iva, permette di rispettare il principio di neutralità fiscale, in base al quale gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione⁽⁵¹⁾. Nel caso di specie, vi è stata un'erronea interpretazione da parte della norma interna della direttiva in tema di esenzioni dalle accise sui prodotti energetici destinati a determinati usi commerciali, per mancanza di coerenza con la *ratio* del legislatore europeo; nei fatti è stata sovvertita la finalità extrafiscale di agevolare la produzione e la commercializzazione di beni e la prestazione di servizi, in ragione della sua natura commerciale. La mancata demarcazione del distinguo fra uso commerciale e uso civile ha dunque nei fatti potenziato la fisiologica *"esasperazione della casistica, configurando un sistema applicativo in cui domina la prassi degli Uffici periferici, peraltro non consolidata a livello centrale dell'Agenzia delle Dogane...proprio in ragione del fatto che in tale settore più che in ogni altro ramo dell'ordinamento il potere impositivo è esercitato dall'Agenzia delle Dogane"*⁽⁵²⁾. Il tutto, ancora una volta, in violazione del principio di legalità *ex art. 23 Cost.*

⁽⁵⁰⁾ Giova riportare un unico e assolutamente significativo esempio. CGUE, 17 luglio 2008, Causa C-132/06, *Commissione c. Italia*, punto 37, con la quale la Corte ha condannato in termini durissimi il *"condono tombale"* iva del 2002-2003: l'obbligo per lo Stato membro si basa sulla necessità di *"lottare contro la frode"*. En. Traversa, *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 1, 253; R. Alfano, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 2, 477.

⁽⁵¹⁾ CGCE, 16 settembre 2004, causa. C-382/02, *Cimber Air*, punto 24. Il sistema delle detrazioni trova la sua *ratio* proprio nella garanzia della neutralità iva, a favore del soggetto passivo iva dall'onere dell'iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'iva garantisce, infatti, la neutralità dell'imposizione fiscale riferita a tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'iva. CGCE, 6 luglio 2006, cause C-439/04 e C-440/04, *Kittel Recolta Recycling*, punto 48; nonché CGUE, 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *Fatorie*, punto 31.

⁽⁵²⁾ M. Logozzo, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, cit., 141.

4. - *La necessità della modifica interna della disciplina per il futuro ed il possibile – rectius: necessario – recupero delle accise per il passato. Il difficile contemperamento fra legittimo affidamento del contribuente, certezza del diritto, equità fiscale ed esigenze di gettito.*

Occorre ora verificare le modalità del venir meno di tale esenzione e, nel contempo il possibile recupero ad opera dello Stato del prelievo che ha cagionato un considerevole mancato gettito per l'Erario. “*Questa costosissima ‘generosità fiscale’ nei confronti dei prestatori e degli utenti di servizi così manifestamente voluttuari ...è assolutamente ingiustificabile sotto il profilo dell’equità fiscale, soprattutto in tempi di deficit pubblico in crescita esponenziale*”⁽⁵³⁾.

Complesso è il quadro che si delinea e delicato il contemperamento fra molteplici esigenze. In tale fattispecie, la ricerca dell’equità fiscale⁽⁵⁴⁾ deve tener conto, da un lato, del rispetto dei principi di legittimo affidamento e di certezza del diritto che non hanno una esplicita formulazione nel diritto europeo⁽⁵⁵⁾, ma, ancora una volta, sono frutto dell’elaborazione della Corte di giustizia⁽⁵⁶⁾. Tali principi necessitano di norme giuridiche chiare, dall’applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti. Ciò in particolare nell’ipotesi che la norma comporti oneri finanziari, posto che gli interessati devono essere in grado di conoscere con esattezza l’estensione degli obblighi⁽⁵⁷⁾.

⁽⁵³⁾ En. Traversa, *Noleggio natanti, l’esenzione accise finisce dai giudici UE*, in *Il Sole* 24 ore del 9 ottobre 2020.

⁽⁵⁴⁾ Per un’interessante riflessione, che “*partendo dalla legalità e dall’equità, declinata alla luce dei principi di eguaglianza, solidarietà, progressività e delle libertà individuali, così da salvaguardare ‘chi meno ha’ e ‘chi più ha’ e ridurre la pressione su alcune ricchezze*” cfr. A. Giovannini, *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 6, 2335.

⁽⁵⁵⁾ M. Logozzo, *Non sanzionato il contribuente per affidamento legittimo su atti interpretativi del fisco – Il principio del legittimo affidamento: confermata dalla cassazione la tutela “parziale” del contribuente*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, 7, 622; Id., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”?*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, 2325 e la dottrina ivi citata, in particolare A. Di Pietro, T. Tassani (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, con riferimento ai contributi di R. Schiavolin, *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, 27; M. Trivellin, *Il principio di buona fede oggettiva*, 59; S. Pérez, *Il principio del legittimo affidamento*, 99.

⁽⁵⁶⁾ Il principio della certezza del diritto, il cui corollario è il principio della tutela del legittimo affidamento, fanno parte dell’ordinamento giuridico comunitario, e, pertanto, essi devono essere rispettati dalle istituzioni europee: CGCE, 26 aprile 2005, causa C-376/02, *Stichting c. Staatssecretaris van Financiën*; CGCE, 15 febbraio 1996, causa C-63/93, *Duff. e altri c. Minister for Agriculture and Food e Attorney General*; CGCE, 5 maggio 1981, causa C-112/80, *Anton Dürbeck contro Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen*; CGCE, 16 maggio 1979, causa C-84/78, *Tomadini Snc contro Amministrazione delle finanze dello Stato*.

⁽⁵⁷⁾ CGUE 9 ottobre 2014, causa C-492/13, *Traum EOOD contro Direktor na Direkt-*

Qualora l'operato dell'Amministrazione abbia fatto sorgere fondate e ragionevoli aspettative – circostanza che deve essere verificata dal giudice nazionale – il diritto di avvalersi di tale principio deve potersi estendere ad ogni individuo. D'altro canto, la Corte ha in più occasioni avuto modo di rilevare come siffatti principi non possano fondarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione⁽⁵⁸⁾. Prassi che, a fronte della lacunosa formulazione della norma nazionale, anche recentemente, quando già si era in attesa della pronuncia della Corte, pur a fronte della corretta disapplicazione del giudice nazionale, reiterava la propria interpretazione; infatti, nel maggio del 2021 – alle porte della stagione estiva, cui si accompagna un aumento esponenziale dell'utilizzo delle imbarcazioni da diporto – l'Agenzia delle dogane ha ribadito la propria interpretazione secondo cui le unità da diporto adibite esclusivamente al noleggio potevano continuare a rifornirsi di carburante in esenzione d'accisa⁽⁵⁹⁾.

A quanto già evidenziato, occorre aggiungere come sia la giurisprudenza interna che quella europea all'unisono evidenzino come una fattispecie sottrattiva⁽⁶⁰⁾ sia di stretta interpretazione, non estensibile a fattispecie non riconducibili al relativo significato letterale, in modo conforme alla *ratio* stessa delle esenzioni, al fine di non privarle di efficacia⁽⁶¹⁾.

sia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite; CGCE, 10 settembre 2009, causa C-201/08, *Plantanol GmbH & Co. KG contro Hauptzollamt Darmstadt*.

⁽⁵⁸⁾ CGUE, 9 luglio 2015, causa C-144/14, cit. Analogamente con riferimento al diritto a detrazione iva, CGUE, 11 aprile 2018, causa C-532/16, *Valstybinė mokesėio inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansø ministerijos contro AB SEB bankas*: “il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione ...Il principio della certezza del diritto non osta ad una prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali che consista a revocare, entro un termine di decadenza, una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'IVA, reclamando al medesimo tale imposta”.

⁽⁵⁹⁾ Agenzia delle Dogane, parere 28 maggio 2021, n. 169336 RU.

⁽⁶⁰⁾ Secondo la nota qualificazione di F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 35. In tema di agevolazioni, senza pretese di esaustività, oltre a quanto già citato, F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali – Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi* – in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., I, Torino, 1987, 74; S. La Rosa, *Esclusioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, XIII, Roma, 1989; Id., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, ivi; F. Moschetti, *Profili generali in La capacità contributiva*, (a cura di F. Moschetti), Padova, 1993, 43; S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, I, 401; M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib.*, 2002, 2 421.

⁽⁶¹⁾ Ancora A Buccisano, *La Corte di Giustizia UE chiarisce i confini dell'esenzione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20*, cit., che riporta Cass., SS.UU., 24 marzo 2015, n. 11373 e Corte di giustizia UE, 19 novembre 2009, causa C-461/08. L'autore riporta altresì la dottrina favorevole al superamento della stretta interpretazione per le leggi di agevolazione qualora produca

All'indomani della pronuncia della Corte di giustizia che ha dichiarato l'incompatibilità del diritto nazionale a quello europeo, è necessario ed inevitabile un pronto intervento del legislatore: “*Lo Stato italiano ha ora l'obbligo giuridico di dare completa esecuzione alla sentenza di condanna della Corte Ue ...con conseguente soppressione dell'esenzione e immediata riscossione dell'accisa sui carburanti utilizzati da imbarcazioni da diporto oggetto di un contratto di noleggio*”⁽⁶²⁾. Occorre dunque procedere ad un distinguo, che tenga conto della duplicità di azioni che devono essere poste in essere.

Da un lato, la gestione del *the day after*.

È infatti giuridicamente necessario un rapido mutamento della prassi applicativa da parte dell'Agenzia delle Dogane, “*che, per prevenire ulteriori contenziosi, si orienti verso una interpretazione della normativa interna sulle accise conforme alla Direttiva europea, al fine di garantire lo scopo da essa perseguito*”⁽⁶³⁾. Come già rilevato, l'Agenzia delle dogane, già conclusa la procedura di infrazione, nel pieno del contenzioso, con un proprio parere ha, al contrario, ribadito l'applicazione dell'esenzione, con il (neanche troppo celato) fine di creare le minori ripercussioni possibili all'inizio della stagione estiva, vale a dire della stagione di maggior fulgore della nautica da diporto. Si è trattato di un'operazione certamente miope, che non ha messo fine ad ulteriori possibili – probabili – contenziosi. Al momento, però, l'Agenzia sta dimostrando di soffrire anche di problemi di presbiopia, posto che, al momento, non ci sono stati ancora segnali neppure con riferimento alla regolazione *pro futuro*. Pur nella consapevolezza che la stagione turistica non è ancora alle porte, sarebbe stata necessaria una più pronta risposta per definire la *vexata quaestio*, come in altre occasioni, tempestivamente l'Agenzia ha proceduto a fare⁽⁶⁴⁾.

risultati irragionevoli. In tal senso A. Fedele, *La sentenza della Corte costituzionale come “rimedio” al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, II, 176; E.M. Bagarotto, *Considerazioni sull'interpretazione estensiva ed analogica delle disposizioni che riconoscono benefici fiscali: lo strano caso degli immobili vincolari in base alla legge speciale per Venezia*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 247, entrambi favorevoli ad una valutazione caso in caso, di una possibile estensibilità in funzione della *ratio* dell'agevolazione stessa, valutazione affidata al giudice tributario.

⁽⁶²⁾ En. Traversa, *Nel noleggio delle barche da diporto il carburante va soggetto a imposta*, in *Il Sole 24 ore* del 1° dicembre 2021.

⁽⁶³⁾ Ancora A. Buccisano, *La Corte di Giustizia UE chiarisce i confini dell'esenzione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20*, cit.

⁽⁶⁴⁾ Agenzia delle Dogane, parere 3 novembre 2009, n. 149256 RU, A seguito della Decisione della Commissione 13 luglio 2009 relativa ai regimi di aiuti di Stato C 6/2004 (*ex NN 70/01*) e C 5/2005 (*ex NN 71/04*), notificata con il numero C (2009) 5497, con cui era

Dall'altro, occorre non dimenticare che la pronuncia della Corte ha efficacia *ex tunc*: occorre dunque che venga delimitato il perimetro applicativo dell'eventuale attività di recupero che dovrà essere posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria. Posto il termine di prescrizione di cinque anni per l'azione di recupero ad opera dell'Agenzia delle dogane *ex art. 15 del d.lgs. n. 504/1995*, occorre verificare se e con che modalità verrà avviata una siffatta azione.

La fattispecie in questione – nella sua articolata procedura di infrazione prima e nel contenzioso presso la Corte di giustizia poi – non ha evidenziato profili riferibili a possibili violazioni in tema di aiuti di Stato. *Mutatis mutandis*, e con i dovuti distinguo, non appare però peregrina l'applicazione a tale illegittima esenzione di quanto previsto dalla ormai consolidata e risalente giurisprudenza della Corte di giustizia in tema di recupero di aiuti di Stato⁽⁶⁵⁾, anche alla luce di un importante precedente, tutto italiano, in tema di esenzioni accise incompatibili. Si tratta della sopracitata esenzione accise sul gasolio utilizzato per il riscaldamento delle serre, dichiarato dalla Commissione incompatibile con il mercato comune previsto dal nostro ordinamento a favore dei serricoltori⁽⁶⁶⁾.

Rispetto al futuro, preposta alla verifica della tempestiva esecuzione interna della sentenza della Corte di giustizia è la Commissione europea, che, nel caso di inottemperanza, potrà, del caso, agire nuovamente contro l'Italia, promuovendo una seconda pronuncia, verisimilmente di condanna ad una somma forfettaria o ad una penalità di mora, ad opera della Corte⁽⁶⁷⁾.

stata dichiarata incompatibile l'esenzione accise sul gasolio utilizzato per il riscaldamento delle serre, l'Agenzia "attesa la declaratoria di incompatibilità dell'esenzione in questione formulata dalla Commissione europea con la Decisione in oggetto richiamata, si configura l'impossibilità di un ulteriore riconoscimento del beneficio in parola, anche in assenza di un'espressa abrogazione della norma nazionale di previsione (art. 2, comma 14, della legge 22.12.2008, n. 203)".

⁽⁶⁵⁾ CGCE, 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione*, CGCE 24 gennaio 1978, causa 82/77, *Van Tiggele*.

⁽⁶⁶⁾ Commissione, Decisione 13 luglio 2009, cit. L'Italia era stata condannata a recuperare dai beneficiari gli aiuti incompatibili, riferiti al periodo dal 3 ottobre 2000 al 30 giugno 2001, nonché negli anni 2002, 2003 e 2004.

⁽⁶⁷⁾ En. Traversa, *Nel noleggio delle barche da diporto il carburante va soggetto a imposta*, cit. "in caso di inottemperanza alla prima sentenza, la Commissione può adire la Corte di giustizia con un secondo ricorso che, a norma dell'articolo 260 del Trattato Ue, può sfociare in una sentenza di condanna dello Stato italiano al pagamento di una 'somma forfettaria' e/o di una 'penalità' per ogni giorno di ritardo, sanzioni che possono ammontare, sulla base di analoghi precedenti, a parecchi milioni di euro".

Con riferimento al possibile recupero del pagamento integrale delle accise, pur nella consapevolezza del termine di prescrizione quinquennale, il necessario contemperamento di interessi spinge a proporre che, anche per la fattispecie in questione possa trovare applicazione, a parti invertite, quanto previsto dall'art. 14, comma 2, T.U.A., in tema di rimborso incompatibile con la normativa europea, secondo cui il contribuente ha diritto a richiedere il rimborso, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato⁽⁶⁸⁾.

Una siffatta interpretazione potrebbe trovare applicazione anche nei confronti di interventi nazionali che determinano mancate entrate nelle casse dello Stato, “*in una rinnovata attenzione alla nozione di «danno erariale» ancorata ad una effettiva diminuzione patrimoniale*”⁽⁶⁹⁾. In tale possibile soluzione interpretativa riecheggia fortemente l'eco della mai sopita *querelle* in merito ai termini per l'accertamento e, specularmente, per il diritto al rimborso dei tributi, oggetto di una copiosa giurisprudenza in materia⁽⁷⁰⁾. A parti invertite, potrebbe realizzarsi un ragionevole contemperamento di interessi, che permetta il rispetto delle esigenze erariali, tenendo in dovuto conto che “*le accise, le imposte di consumo insieme alle agevolazioni e rimborsi a loro connessi, sono moduli tributari fortemente*

⁽⁶⁸⁾ Per un'analisi in merito alla qualificazione del *dies a quo* per il computo del termine a partire dal quale poter esperire il diritto, alla luce dell'interpretazione temperata del sistema delle agevolazioni, esenzioni d'imposta e del diritto europeo A. Elia, *Dalla nascita del presupposto costitutivo del beneficio dell'agevolazione decorre il termine biennale per la restituzione del credito*, in *Dir. prat. Trib.*, 2021, 4, 1744.

⁽⁶⁹⁾ G. Bottino, *Il nuovo articolo 97 della Costituzione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2014, 3, 6. Ancora En. Traversa, *Nel noleggio delle barche da diporto il carburante va soggetto a imposta*, cit.: l'autore ipotizza un possibile controllo interno ad opera della Corte dei conti, posto il danno erariale cagionato dal mancato gettito per Erario cagionato da tale erronea applicazione dell'esenzione. La Corte dei conti potrebbe intervenire in sede di controllo per verificare le modalità di riscossione ed esenzione dell'accisa sui carburanti delle imbarcazioni da diporto date a noleggio. Le problematiche di danno erariale hanno trovato recente attenzione in tema di detrazione iva per operazioni inesistenti, ad opera della Corte di giustizia: CGUE, 8 maggio 2019, causa C-712/17, *EN.S.A.* In sede di legittimità parimenti vi sono state una serie di pronunce sul tema, di cui ultima Cass., 12 ottobre 2021, n. 27637. M. Manca, *Operazioni inesistenti: detrazione IVA, rilevanza del danno erariale e proporzionalità del regime sanzionatorio attuale (ricostruzione alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità ed eurounitaria)*, in *Riv. dir. trib., on line*, 22 gennaio 2022 e bibliografia ivi riportata.

⁽⁷⁰⁾ Per la ricostruzione dell'annosa vicenda e della giurisprudenza correlata si rinvia per la puntuale e chiarissima ricostruzione dottrinale e giurisprudenziale a G. Melis, *Manuale di Diritto Tributario*, Torino, 2021, 488 ss.

connessi al processo produttivo e ad altre ragioni anche di natura non fiscale ⁽⁷¹⁾”.

Tale ultima affermazione spinge, ad un'ulteriore, conclusiva riflessione.

5. - *La necessità di una modifica sostanziale della disciplina accise sui trasporti, alla luce del Green Deal. Qualche riflessione conclusiva*

Con la pronuncia del 16 settembre 2021 la Corte di giustizia Ue ha dichiarato l'incompatibilità interna con l'art. 14.1 della direttiva accise, con una cospicua riduzione dei potenziali beneficiari, posto che è stato chiarito che in merito al noleggio delle imbarcazioni da diporto, è possibile per il noleggiante beneficiare dell'esenzione non soltanto in ragione di un contratto di noleggio – il cui carattere commerciale sussiste certamente per il noleggiatore – ma soltanto qualora sia chiaro anche nei suoi confronti l'esistenza di una finalità commerciale.

La pronuncia ha certamente il merito di aver eliminato un'esenzione che non trova reale fondamento nella normativa europea e che ha dato vita ad una generosità fiscale a favore di contribuenti dalla significativa capacità contributiva, come la loro natura di soggetti contraenti di contratti di noleggio di imbarcazioni da diporto chiaramente dimostra ⁽⁷²⁾.

La pronuncia appare dunque necessaria per il rispetto della normativa europea e per ragioni di equità fiscale, ma non sufficiente.

Le accise, in particolare nel settore energetico, hanno assunto un'importanza crescente per la realizzazione ed il buon funzionamento del mercato nel sistema tributario interno ed europeo. Evidente è la necessità di contemperamento fra le esigenze di armonizzazione e l'oggettiva rilevanza sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni di tali forme impositive. Molteplici sono stati le proposte e i disegni di modifica, molte delle quali, già oltre un decennio fa, ne proponevano una modifica con declinazione ambientale, che all'attualità non appare in alcun modo ulteriormente procrastinabile. Il *Green deal* europeo e il piano di azione "*Fit for 55%*" del 14 luglio 2021 hanno prodotto una nuova proposta di direttiva inequivocabilmente caratterizzata verso una nuova economia ecosostenibile, che ristrutturati e razionalizzati tali prelievi indirette sulla produzione e sui consumi dei prodotti energetici e dell'energia elettrica e le

⁽⁷¹⁾ A. Elia, *Dalla nascita del presupposto costitutivo del beneficio dell'agevolazione decorre il termine biennale per la restituzione del credito*, cit., 1744.

⁽⁷²⁾ En. Traversa, *Noleggio diporto, l'esenzione accise finisce dai giudici Ue*, cit.

correlate aliquote nel rispetto dei principi ambientali e dello sviluppo sostenibile. Tale modifica deve avvenire in primo luogo in sede europea. Gli Stati membri devono fare la loro parte non soltanto nell'attesa e successiva applicazione e rispetto delle normative europee, ma anche tentando in qualche modo di precorrerne i tempi.

Il recente disegno di legge delega fiscale presentato in data 29 ottobre 2021 stabilisce che il Governo possa effettuare interventi di razionalizzazione delle strutture e delle aliquote in tema di accise dei prodotti energetici e dell'energia elettrica: il disegno di legge prevede esplicitamente che tali riforme siano poste in essere al fine "di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili".

Tale disegno ha avuto un autorevole precedente nell'art.15 della Legge Delega 11 marzo 2014 n. 23 in tema di semplificazione del sistema fiscale. L'articolo, rubricato "tassazione ambientale", aveva previsto l'introduzione di nuove forme di fiscalità finalizzate ad orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili e la revisione della disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, sulla base della proposta di Direttiva del 2011, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo⁽⁷³⁾. Sia la proposta di modifica europea che l'art. 15 della legge delega apparivano in linea con le istanze ambientali che, già un decennio fa, apparivano cogenti.

⁽⁷³⁾ R. Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, cit., 140. L'articolo aveva previsto, da un lato, che le nuove forme di fiscalità, di cui alla prima parte dell'articolo, fossero introdotte in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale e, dall'altro, che la revisione della disciplina delle accise, prevista dalla seconda parte dell'articolo, fosse effettuata in conformità con i principi che avrebbero dovuto essere adottati con l'approvazione della citata proposta di modifica della direttiva del 2011: la decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei decreti legislativi adottati in attuazione era stata subordinata – con la previsione di un termine canzonatorio secondo la definizione del Chiovenda – alla data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di direttiva negli Stati membri. Ancora, la delega aveva stabilito che il maggior gettito derivante dall'introduzione della *carbon tax*, di cui alla lett. b), fosse destinato, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla *green economy*, alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili.

Entrambe però non hanno trovato concreta attuazione; la proposta di modifica della Direttiva, dopo molte resistenze a livello istituzionale, è stata accantonata *sine die* dall'Ecofin, durante il semestre di presidenza italiano, dell'ottobre del 2014; l'art. 15 della Delega fiscale non ha trovato attuazione concreta nei decreti delegati.

All'attualità le istanze ambientali non possono e non vogliono essere ulteriormente procrastinate. I temi della transizione ecologica impongono una radicale riforma che veda penalizzati gli elementi inquinanti. La fiscalità può e deve fare la sua parte. Il ruolo crescente della politica ambientale europea deve trovare precipua espressione nei suoi atti normativi. A livello interno il potere sovrano degli Stati membri in materia di fiscalità, in origine subordinato alle sole finalità di promozione dello sviluppo economico dell'Unione e ai principi fiscali del Trattato, deve ormai essere finalizzato *anche* al rispetto delle norme europee in materia di protezione dell'ambiente.

Scriveva oltre quindici anni fa autorevole dottrina nell'auspicare una diversa struttura ed utilizzo della fiscalità ambientale: "Non sarebbe improbabile che la Corte di giustizia, seguendo un percorso analogo a quello che ha portato negli anni novanta all'affermazione della prevalenza delle norme del Trattato in materia di libertà fondamentali sulle norme nazionali in materia fiscale, valuti la compatibilità delle disposizioni fiscali interne (anche) rispetto alle norme comunitarie in materia di ambiente⁽⁷⁴⁾".

I tempi appaiono oltremodo maturi per una nuova, reale declinazione della fiscalità ambientale, che superi finalmente il c.d. "fenomeno del *greenwashing*" a cui si è assistito negli ultimi anni, fondato troppo frequentemente su mere pretese – talvolta pretestuose – considerazioni ambientaliste⁽⁷⁵⁾.

Se un'obiezione dunque si vuol avanzare alla pregevole pronuncia della Corte è il mancato richiamo al *Green deal*. Fra le azioni del "Fit for 55%" sono ricomprese, da un lato, la già citata proposta di Direttiva che ristruttura il quadro dell'Unione e che prevede esplicitamente di eliminare le esenzioni non in linea con la necessità di promuovere combustibili puliti; dall'altro una proposta di regolamento sull'uso di com-

(74) La citazione è di P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, 1168.

(75) Sulla peculiarità del fenomeno, nei diversi settori normativi, si rinvia all'interessante lavoro di S. D'Acunto, *L'Europa dei cosmetici: un modello solido ed evolutivo* in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2021, 172, 234.

bustibili rinnovabili e a basse emissioni di carbonio nel trasporto marittimo⁽⁷⁶⁾.

Il richiamo ad opera della Corte, sia pur incidentalmente, a tali politiche le avrebbe consentito – una volta in più oltre gli innumerevoli esempi contenuti in pronunce in materia tributaria⁽⁷⁷⁾ e non solo – di assolvere alla sua precipua funzione educativa e di promozione sociale (anche) in termini di sviluppo sostenibile.

ROBERTA ALFANO

*Professore associato di diritto finanziario e tributario
Università degli Studi di Napoli Federico II*

⁽⁷⁶⁾ Parlamento e Consiglio europeo, proposta di regolamento sull'uso di combustibili rinnovabili e a basse emissioni di carbonio per il trasporto marittimo, 14 luglio 2021, COM/2021/562. In particolare, attraverso la modifica della recente direttiva 2009/16/CE la Commissione intende promuovere i carburanti sostenibili in questi settori, in modo tale che i carburanti inquinanti risultino più costosi per i fornitori.

⁽⁷⁷⁾ *Ex plurimis*, un unico esempio: l'esenzione iva invocata dalle "banche del cordone ombelicale" private per le loro prestazioni inerenti la pratica del prelievo, trasporto, analisi e successiva conservazione del sangue cordonale, ai fini dell'impiego futuro, strettamente personale e meramente eventuale delle cellule staminali. L'Avvocato generale Sharpston, nelle Conclusioni, causa C-262/08, 10 settembre 2009, punto 87 aveva affermato, con il chiaro intento di promuovere la donazione di tali cellule, che è auspicabile "sotto il profilo sociale, la conservazione delle cellule staminali provenienti da donazioni volontarie in strutture pubbliche, anziché in strutture private e soltanto nell'interesse del singolo e dei suoi familiari". R. Alfano, *Imponibilità ai fini IVA delle prestazioni fornite dalle banche private per la conservazione delle cellule staminali provenienti da cordone ombelicale: alcune riflessioni (non solo) tributarie* in *Riv. dir. trib.*, 2010, 11, 318.