

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

The EU Court of Justice clear-up the boundaries of the exemption from payment of excise duty on bunkering commercial yacht. First remarks about the decision 16 september 2021, C-341/20

di Andrea Buccisano - 8 novembre 2021

Abstract

La Direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, n. 2003/96/CE, prevede l'esenzione da accise sui prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie, diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto. L'attuazione di tale disciplina nel diritto interno ha indotto la Commissione Europea ad avviare una procedura di infrazione del diritto dell'Ue nei confronti dell'Italia, ed a presentare alla Corte di Giustizia UE un ricorso per inadempimento. La Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 16 settembre 2021, causa C-341/20, ha accolto il ricorso, lasciando, però, intravedere la possibilità di applicare il beneficio in ambiti strategici per il settore del diporto nautico.

Parole chiave: accise, esenzione, prodotti energetici, nautica da diporto, scopo commerciale, locazione, noleggio

Abstract

The Council Directive 2003/96/CE establish the exemption from payment of excise duty on energy products supplied for use as fuel for the purposes of navigation within Community waters, other than private pleasure craft, and electricity produced on board a craft. As a consequence of the implementation of this Directive in the national law, the Commission has started an infringement proceeding, referring Italy to the Court of Justice of the European Union for failing to fulfil the EU law. With the sentence 16 september 2021, C-341/20, The Court of Justice declares that the Italian Republic has failed to fulfil its obligations, and ruled on the interpretation of Council Directive 2003/96/CE, art. 14 (1).

Keywords: excise duty, exemption, energy products, private pleasure craft, commercial purpose, boat hire, boat charter

SOMMARIO: 1. La questione in esame: il procedimento di infrazione avviato dalla Commissione europea e la pronuncia della Corte di Giustizia. - **2.1.** Brevi cenni alla disciplina delle accise. - **2.2.** Le disposizioni sulla nautica da diporto da applicar alla fattispecie in esame. - **3.** Il recente orientamento della Corte di Cassazione. - **4.**

L'errata interpretazione della disposizione europea che prevede l'esenzione dalle accise. - **5.** Considerazioni finali.

1. La Corte di Giustizia, con la sentenza pronunciata il 16 settembre 2021, causa C-341/20, su ricorso della Commissione europea contro la Repubblica italiana, presentato in seguito alla conclusione negativa di una procedura di infrazione del diritto dell'UE (procedura n. 2018/2054), sembra aver meglio definito l'ambito applicativo della esenzione obbligatoria da accise sui *“prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie”*, con riferimento alle ipotesi in cui oggetto di bunkeraggio siano *“unità da diporto”* (art. 14 Direttiva n. 2003/96/CE).

La Direttiva citata ammette il *bunkeraggio* in esenzione di imbarcazioni da diporto utilizzate a scopo commerciale, mentre lo esclude per le *“imbarcazioni private da diporto”*, ovvero quelle utilizzate *“in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche”*.

La finalità della norma di agevolazione sembra essere quella di *“facilitare il commercio intracomunitario, in particolare il traffico di merci e la libera prestazione dei servizi che possono svolgersi nelle acque considerate”* (vedi Corte di Giustizia UE, 1° marzo 2007, causa C-391/05, punto 24). L'esenzione è, infatti, prevista sui carburanti utilizzati per la *“navigazione a fini commerciali”* (Corte di Giustizia UE, 1° aprile 2004, causa C-389/02), anche quando sia esercitata con unità da diporto. L'uso commerciale che legittima il *bunkeraggio* in esenzione, è riferito alla persona (fisica o giuridica) *“autorizzata ad utilizzarla”* in virtù di un titolo giuridico (proprietà o contratto di utilizzazione), e, come si chiarirà nel prosieguo, l'utilizzo deve consistere in attività di navigazione direttamente correlate alla prestazione di un servizio a titolo oneroso.

Nell'ordinamento interno, il Testo Unico delle accise (D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504) recepisce la Direttiva prevedendo una esenzione per i prodotti energetici destinati a specifici impieghi, tra i quali *“impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto, e impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti”* (Tabella A, punto 3, e la relativa nota ove si riproduce esattamente la definizione di imbarcazioni provate da diporto formulata nella Direttiva) (sul tema vedi ELIA A., *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).

Il contesto normativo interno è completato da un regolamento ministeriale (D.M. 15 dicembre 2015, n. 225, che abroga e sostituisce il precedente D.M. 16 novembre 1955, n. 57), nel quale si ammette l'esenzione per il rifornimento di imbarcazioni da

diporto, a condizione che si tratti di *“unità adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio”*, e *“sempreché ricorrano la necessaria assunzione dell’esercizio nonché l’utilizzazione della medesima unità direttamente da parte del soggetto esercente l’attività di noleggio”* (art. 1, comma 6).

La prassi dell’Agenzia delle Dogane (circ. 15 marzo 2016, n. 5/D), si è uniformata al regolamento ministeriale, ribadendo che possono essere rifornite in esenzione da accise solo le *“unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio”*, a condizione che ricorrano la *“diretta assunzione dell’esercizio nonché l’utilizzazione della medesima unità direttamente da parte del soggetto esercente l’attività di noleggio”*. L’Agenzia aggiunge che, proprio per la mancanza di *“coinvolgimento pieno ed immediato dell’esercente nella gestione del servizio di navigazione e nella conduzione tecnica dell’unità da diporto”*, sono *“esclusi dall’applicazione dell’agevolazione i carburanti impiegati dalle predette unità quando utilizzate mediante contratti di locazione”*.

Sulla base di questa norma regolamentare (e della conseguente prassi amministrativa) la Commissione ha avviato, nei confronti dell’Italia, una procedura per violazione del diritto dell’Unione (lettera di messa in mora del 18 maggio 2018), e, ritenendo non convincenti le osservazioni dell’Italia, ha presentato ricorso per inadempimento alla Corte di Giustizia in data 24 luglio 2020, causa C-341/20.

La Commissione, considerate irrilevanti le argomentazioni difensive basate sul richiamo della disciplina interna in materia di contratti di locazione e di noleggio di unità da diporto, posto che una presunzione di uso commerciale conseguente al tipo di contratto non ha alcun riscontro nella normativa europea, ritiene che l’Italia *“concedendo il beneficio dell’esenzione dall’accisa ai carburanti utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto solo se tali imbarcazioni sono oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui tale imbarcazione è effettivamente utilizzata, è venuta meno agli obblighi derivanti dall’articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96/CE”*.

In particolare la Commissione richiama la giurisprudenza della Corte di Giustizia (sent. 21 dicembre 2011, causa C-250/10), secondo la quale *“nel contesto di una locazione o di un noleggio l’utilizzatore che deve essere preso in considerazione per la concessione o il rifiuto dell’esenzione in questione è il locatario o il noleggiatore, e non il locatore o il noleggiante”*.

Un ulteriore spunto di riflessione è offerto dalla Commissione che, censurando la prassi dell’Agenzia delle Dogane di escludere il beneficio per i carburanti impiegati in unità da diporto date in locazione, osserva come anche in questo caso *“l’imbarcazione può essere utilizzata dall’utente finale per fornire direttamente servizi a titolo oneroso”*.

La Corte di Giustizia accoglie il ricorso statuendo che l’Italia è venuta meno agli obblighi previsti dall’art. 14 della Direttiva n. 2003/96/CE, in quanto prevede il beneficio dell’esenzione dall’accisa ai carburanti utilizzati da unità da diporto oggetto di un contratto di noleggio *“indipendentemente dal modo in cui esse vengono effettivamente utilizzate”*. A giudizio della Corte, quando il mezzo è oggetto

di un contratto di noleggio (o di locazione), a nulla rileva che il noleggiante (o il locatore) eserciti indubitabilmente una attività commerciale, poiché la concessione o il rifiuto dell'esenzione, dipendono esclusivamente dal modo in cui l'imbarcazione viene utilizzata dal noleggiatore (o dal locatario/conduuttore) (vedi punto 35 della sentenza).

È evidente che, secondo i giudici europei, la disposizione in materia di esenzione dalle accise contenuta nella Direttiva, 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, ovvero il conduuttore provi, l'effettivo uso commerciale del mezzo. Pertanto anche il rifiuto dell'esenzione senza accertare le modalità del suo utilizzo, deve ritenersi in contrasto con la normativa europea.

Viene, così, confutato il ragionamento seguito nella prassi dell'Agenzia delle Dogane, che giustificava il fatto di concedere il beneficio al noleggiante e non al locatore, in base al fatto che il primo assume l'esercizio del mezzo nautico, mentre il secondo lo consegna al conduuttore, e sarà questo soggetto ad assumere l'esercizio della navigazione. Il fatto di *“mantenere il controllo sulla conduzione tecnica e nautica dell'imbarcazione”*, viene, comunque, superato dal fatto che *“il noleggiatore resta contrattualmente il dominus dell'utilizzazione dell'imbarcazione noleggiata, sicché è la natura di quest'ultima utilizzazione a determinare l'eventuale concessione del beneficio dell'esenzione dall'accisa”* (punto 41 della sentenza).

Infine, i giudici europei dimostrano ampiezza di vedute osservando non solo che l'imbarcazione locata può essere utilizzata dal conduuttore per fornire prestazioni di servizi a titolo oneroso, ma che oltre al contratto di noleggio vi sono *“rapporti contrattuali di altro tipo, i quali, pur essendo formalmente qualificati come contratti di noleggio, comprendano la prestazione di un insieme di servizi diversi dai servizi di navigazione, paragonabili a quelli che vengono proposti ai passeggeri di una nave da crociera, e di cui il contraente beneficia in quanto persona trasportata senza avere il controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione”*. In queste ipotesi l'unità da diporto è utilizzata dal “noleggiante” per prestare un servizio a *“contraenti che in realtà sono soltanto passeggeri privi di qualunque controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione stessa”*, e ciò potrebbe giustificare la concessione del beneficio (punti 42 e 43 della sentenza).

Anticipando che le conclusioni cui giunge la Corte di Giustizia appaiono pienamente condivisibili, prima di proporre alcune riflessioni sul tema, e per comprendere quali fattispecie possano concretamente ricadere nell'ambito di applicazione del beneficio, è opportuno premettere brevi cenni alla normativa sulle accise e sulla nautica da diporto, e fare riferimento al recente orientamento della Corte di Cassazione sulla questione in esame.

2.1. Com'è noto il termine accise viene adoperato, tradizionalmente, per qualificare un insieme di tributi che colpiscono la fabbricazione ed il consumo di determinati beni, applicando una aliquota fissa ad una quantità di prodotto determinata con

criteri variabili in relazione al tipo di prodotto. Questi tributi sono stati oggetto di un processo di armonizzazione avviato negli anni Novanta (ci si riferisce ad una serie di Direttive comunitarie di armonizzazione della struttura delle accise, a partire dalla Direttiva quadro 92/12/CEE, in seguito alle quali si è giunti, nell'ordinamento italiano, alla approvazione del T.U. n. 504/1995) (sul processo di armonizzazione delle accise si vedano, in particolare, CERRATO M., *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 215 ss.; FICHERA F., *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. dir. fin.*, 1997, 2, I, 216 ss.), e successivamente esteso alla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

La natura delle imposte sulla produzione e sui consumi è oggetto di un ampio dibattito dottrinale, nell'ambito del quale la questione della individuazione dei soggetti passivi si intreccia con il problema della individuazione del presupposto di fatto di tali tributi, e della capacità contributiva che ne costituisce fondamento (su questi temi si rinvia ai principali contributi dottrinali, tra i quali: LOGOZZO M., *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, 129 ss.; CORRADO OLIVA C., *Il presupposto di accise e dazi doganali*, Padova, 2018, 11 ss., 37 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2018, 1076; VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017, 165 ss.; PEVERINI L., *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.; BORIA P., *Le accise*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 970 ss.; CIPOLLA G.M., *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, 6, 1863 ss.; SCHIAVOLIN R., *Accise*, in *Enc. dir.*, Aggiorn., IV, Milano, 2000, 28; PISTOLESI F., *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in RUSSO P., (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 804 ss.; CERRATO M., *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, cit., 222).

Il complesso inquadramento della fattispecie deriva dalla dualità tra nascita dell'obbligazione (collegata al momento della fabbricazione) ed esigibilità dell'imposta (conseguente alla cessione del bene, che di regola costituisce atto della immissione in consumo), oltre che dai fenomeni di traslazione economica, ovvero dai meccanismi funzionali a trasferire l'imposta sui consumatori (traslazione o diritto di rivalsa) (sulla rivalsa del soggetto passivo verso il consumatore finale nella disciplina delle accise, si veda LOGOZZO M., *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, cit., 150 ss.; vedi anche RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, 24 ss., che tratta l'istituto della rivalsa in generale e si sofferma ampiamente sulla funzione e le caratteristiche della rivalsa nelle accise).

Il soggetto obbligato al pagamento delle accise, che solitamente trasferisce in avanti il tributo inglobandolo nel prezzo di vendita, è il “titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo”, con il quale sono obbligati in solido “i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta” (sulla “formula

onnicomprendiva” adottata dal legislatore per “ricomprendere i vari soggetti coinvolti nella fabbricazione e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa”, vedi CERRATO M., *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, cit., 225 ss.; VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, cit., 207 ss.).

Tra i soggetti “nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta” non sembra possibile comprendere i destinatari dell'immissione in consumo, poiché così si attribuirebbe alla disposizione “un significato completamente avulso dall'intero sistema”. Si tratterebbe, allora, di un obbligo riferibile ai soggetti ai quali sono imputabili gli atti di immissione in consumo previsti dall'art. 2 T.U. accise, che determinano l'esigibilità del tributo. Di conseguenza tali soggetti vengono qualificati come “soggetti passivi in quanto trattasi proprio di coloro che, a ben vedere, realizzano il presupposto oggettivo del tributo”, mentre colui che normalmente è debitore principale sarà “chiamato al pagamento in qualità di responsabile d'imposta” (CORRADO OLIVA C., *Il presupposto di accise e dazi doganali*, cit., 96 ss.).

La cessione di prodotti energetici da utilizzare come carburante per la navigazione costituisce, certo, atto di immissione in consumo, ma l'accisa non si applica quando ricorrono le condizioni per l'esenzione. È appena il caso di ricordare che prima dell'immissione in consumo l'imposta non è dovuta (o meglio non è esigibile), e la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa avviene in regime di deposito fiscale ed in regime sospensivo fino a che non si verifica tale fatto.

La successiva verifica della insussistenza di una delle condizioni previste dalla norma per riconoscere il beneficio, determina la pretesa del tributo non versato dal fornitore, mentre il proprietario o armatore del mezzo nautico (destinatario dell'immissione in consumo) che ha acquistato il prodotto in esenzione, non dovrebbe essere investito da alcuna responsabilità diretta o in solido.

Si tenga presente che se il fornitore applica correttamente l'accisa al momento della cessione, egli ha di regola la facoltà o il potere contrattuale di rivalersi nei confronti del consumatore, inglobando l'onere fiscale nel prezzo di vendita. Qualora, invece, al fornitore venga richiesto il pagamento delle accise, in seguito all'accertata insussistenza delle condizioni necessarie per l'esenzione, ci si chiede se lo stesso possa trasferirne il costo alla controparte.

Ciò è escluso quando la legge non prevede il diritto di rivalsa a favore del soggetto tenuto al pagamento dell'accisa, posto che in tali casi l'eventuale trasferimento in avanti del tributo costituisce un mero fenomeno di traslazione economica.

Qualora, invece, fosse previsto dalla legge il diritto di rivalsa, ma non è il caso della fattispecie in esame, se ne dovrebbe ammettere l'esercizio anche con riferimento al tributo riscosso in seguito ad accertamento, secondo la dinamica e le regole dei rapporti tra privati.

È vero che, anche quando il legislatore prevede la rivalsa giuridica facoltativa, il soggetto tenuto all'adempimento, quindi l'unico soggetto obbligato verso lo Stato, è quello al quale è riferibile “l'atto della immissione in consumo”, e “il diritto di

rivalsa serve solo a facilitare, nel rapporto interprivatistico, la traslazione dell'onere economico", ma a tale diritto deve esser garantita tutela. Una conferma di questo "interessamento, da parte del legislatore, al trasferimento in avanti dell'accisa", viene individuata nel riconoscimento di un "privilegio generale" sul credito vantato dai soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti, "limitatamente ad un importo corrispondente all'ammontare dell'accisa, qualora questa risulti separatamente evidenziata nella fattura relativa alla cessione" (art. 16, comma 3, T.U. accise) (vedi RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, cit., 30 ss., 35; LOGOZZO M., *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, cit., 151).

2.2. Quanto alla normativa interna sulla nautica da diporto, la prima regolamentazione organica del settore risale alla L. 11 febbraio 1971, n. 50, che qualifica "navigazione da diporto quella effettuata a scopi sportivi o ricreativi dai quali esuli il fine di lucro" (art. 1), determinando, a lungo, negli interpreti, la prevalenza dell'opinione "che l'utilizzo commerciale, in quanto non espressamente previsto, non potesse essere ammesso" per le unità da diporto (su questi temi vedi COMENALE PINTO M.M., *Utilizzazione commerciale delle unità da diporto*, in *Dir. mar.*, 2018, 4, 825; ID., *La locazione delle unità da diporto*, in *Dir. mar.*, 2007, 1, 104).

Solo molto tempo dopo, il legislatore, probabilmente influenzato dai crescenti interessi economici che caratterizzano l'utilizzazione delle unità da diporto, ha previsto che, in deroga alla disciplina generale, "le imbarcazioni e i natanti da diporto possono essere utilizzati mediante contratti di locazione o di noleggio" (art. 15, L. 5 maggio 1989, n. 171).

Ma, se "il fine diportistico può essere perseguito tanto con un mezzo proprio, quanto con uno messo a disposizione da terzi", ciò non può che avvenire sulla base di un contratto determinato da finalità lucrative. Ne consegue che se "il fine sportivo o ricreativo, dal quale esula quello di lucro, caratterizza l'attività di navigazione svolta dall'utilizzatore finale del mezzo nautico", diversa valutazione va fatta per la "differente attività, giuridica e materiale, posta in essere dal soggetto che mette a disposizione il mezzo nautico", essendo, tale attività, di regola caratterizzata da un fine di lucro (ANTONINI A., *Rilievi critici sulla nuova disciplina della nautica da diporto*, in *Dir. mar.*, 1991, 185 ss.; RIGUZZI M., *La locazione e il noleggio di unità da diporto*, in ANTONINI A - MORANDI F. (a cura di), *La navigazione da diporto*, Atti del convegno di Trieste, 27 marzo 1998, Milano, 1999, 70 ss.).

Nell'ambito dello stesso rapporto, pertanto, convergono il fine lucrativo del locatore o noleggiatore che utilizza l'unità da diporto per scopi commerciali, ed il fine diportistico perseguito dal conduttore o noleggiante che dispone del mezzo per fini sportivi o ricreativi dai quali esula il fine di lucro.

La possibilità di utilizzo commerciale viene istituzionalizzata con l'approvazione del codice della nautica da diporto (D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171), più volte modificato, fino ad includere il fine commerciale nella stessa definizione di navigazione da diporto (art. 1, comma 2) [per un esame organico delle principali problematiche

inerenti al diporto cfr. COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G. (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015].

L'uso commerciale avviene, prevalentemente, mediante contratti di locazione e di noleggio, ma il codice contempla ulteriori possibili impieghi commerciali delle unità da diporto (per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto; come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo; per assistenza all'ormeggio nell'ambito delle strutture dedicate alla nautica da diporto; per l'attività di assistenza e di traino delle unità da diporto; per l'esercizio di attività in forma itinerante di somministrazione di cibo e di bevande e di commercio al dettaglio).

La locazione di unità da diporto implica assunzione dell'esercizio della navigazione da parte del conduttore, che è tenuto ad utilizzare il mezzo *“in conformità alle finalità del diporto”* (art. 42 ss.). Nel caso di noleggio, invece, l'unità *“rimane nella disponibilità del noleggiante”* che esercita la navigazione, e il noleggiatore ha a disposizione il mezzo *“per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo”* (le parti possono pattuire che siano il noleggiante o il noleggiatore a provvedere al combustibile necessario per la navigazione) (art. 47 ss.) (sui contratti di utilizzazione di unità da diporto vedi, tra gli altri, COMENALE PINTO M.M., *La locazione delle unità da diporto*, cit., 107 ss.; MASUTTI A., *Il nuovo codice della nautica da diporto*, in *Dir. mar.*, 2006, 3, 753 ss.; COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G., *Evoluzione della disciplina sul diporto e contratti*, in *Il diporto come fenomeno diffuso*, cit., 435 ss.; MAGNOSI S., *Considerazioni sulla disciplina del contratto di locazione di unità da diporto*, in *Il diporto come fenomeno diffuso*, cit., 485 ss.; TULLIO L., *Il noleggio nel codice della nautica da diporto*, in *Il diporto come fenomeno diffuso*, cit., 501 ss.; ROMAGNOLI E., *L'uso commerciale delle unità da diporto, il noleggio occasionale e la riforma del codice*, in *Dir. mar.*, 2016, 2, 345 ss.).

Tale disciplina lascia intendere che l'utilizzo finale del mezzo per la navigazione debba essere sempre caratterizzato da fini *“lusori”* (sportivi o ricreativi) e pertanto non commerciali. A fronte di un chiaro uso commerciale del mezzo nautico da parte del locatore o noleggiante, l'utilizzo da parte del conduttore o del noleggiatore, si inquadra, di regola, nell'ambito della tradizionale definizione di navigazione da diporto caratterizzata da fini sportivi o ricreativi senza scopo di lucro. In dottrina si afferma, autorevolmente, che *“le unità da diporto possono essere destinate a fini commerciali, purché l'uso che si faccia dell'unità abbia comunque finalità ricreative o sportive”* (cfr. LEFEBVRE D'OVIDIO A. - PESCATORE G. - TULLIO L., *Manuale di diritto della navigazione*, ed. XII, Milano, 2011, 214).

3. Prima ancora del ricorso per inadempimento presentato dalla Commissione, la Corte di Cassazione si è pronunciata su diversi casi riguardanti l'applicazione dell'esenzione da accise in favore di *commercial yacht* battenti bandiera extra UE.

In tali procedimenti l’Agenzia delle Dogane chiedeva il pagamento del tributo, ritenendo l’esenzione applicabile solo alle forniture di carburante effettuate nei confronti di imbarcazioni battenti bandiera di un Paese dell’Ue, poiché la disposizione regolamentare fa riferimento solo alle *“imbarcazioni di nazionalità dei Paesi comunitari”*, mentre tace sulla ipotesi di rifornimento effettuato nei confronti di imbarcazioni battenti bandiera di un Paese terzo. Nulla viene eccepito in merito alla natura dell’utilizzo delle imbarcazioni rifornite in esenzione dall’accisa, mentre è proprio su questo profilo che si pronuncia la Cassazione (anticipando la Commissione europea e la Corte di Giustizia).

La Suprema Corte non affronta il tema della “bandiera”, poiché ritiene assorbente l’esame preliminare sulla ricorrenza delle condizioni oggettive per fruire del beneficio, ovvero *“l’effettivo uso per scopi commerciali dell’unità da diporto da parte dell’utilizzatore”*, intendendo tale soggetto come colui che dispone del mezzo. Viene affermato, quindi, che nel caso di rifornimento di unità da diporto è necessario, in ogni caso, *“accertare, con onere della prova a carico del soggetto che invoca l’esenzione, che la navigazione da parte dell’utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso”* (le sentenze cui si fa riferimento sono state tutte emesse in data 28 gennaio 2020: Cass. 23 ottobre 2020, n. 23226; 27 ottobre 2020, n. 23508; 27 ottobre 2020, n. 23509; 27 ottobre 2020, n. 23510; 27 ottobre 2020, n. 23511; 27 ottobre 2020, n. 23512; 3 novembre 2020, n. 24290; 3 novembre 2020, n. 24291; 5 novembre 2020, n. 24728).

In caso di *bunkeraggio* di unità da diporto, la questione dello *“scopo commerciale”* della navigazione, o *“utilizzo commerciale”* dell’unità, assume connotati peculiari quando il mezzo nautico è oggetto di un *“contratto di utilizzazione”* nell’ambito del quale convergono, in capo alle parti contraenti, uso commerciale e fine lusorio. È necessario chiarire, infatti, cosa si intende per *“scopo commerciale”* e a quale soggetto debba essere riferito tale uso.

Dalla Direttiva si ricava una generica definizione di scopo commerciale, inteso come utilizzo per il *“trasporto di passeggeri o merci”*, e per la *“prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche”*. L’ampia estensione delle attività commerciali nelle quali può essere impiegata l’unità da diporto, è confermata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Basti citare la sentenza nella quale si afferma che *“qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell’esenzione”*, poiché la Direttiva *“non opera alcuna distinzione quanto all’oggetto della navigazione”*, e in considerazione del fatto che se il legislatore comunitario *“avesse inteso escludere dal beneficio dell’esenzione di cui trattasi talune categorie di navigazione a carattere commerciale, sarebbe stato necessario precisare espressamente tale limitazione”* (Corte di Giustizia UE, 1° aprile 2004, causa C-389/02).

Sembra ragionevole, allora, considerare l’esenzione applicabile a tutte le ipotesi di possibile uso commerciale delle unità da diporto previste nell’art. 2 del codice, posto che in tutte ricorre l’utilizzo dell’unità in navigazione.

La Cassazione afferma che la “*mera circostanza che il natante sia l’oggetto di un contratto di locazione o noleggio*”, non è sufficiente a riconoscere l’esenzione, essendo necessario un “*accertamento sull’effettivo uso per scopi commerciali dell’unità da diporto da parte dell’utilizzatore*”, ed aggiunge che la “*prova, secondo i criteri generali, incombe sul contribuente che invoca l’esenzione*”. Come rilevano i giudici di legittimità, la disciplina interna si presta al “*conseguimento di risultati paradossali e irragionevoli*”, in palese violazione della disciplina europea, “*poiché 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*”.

La tesi della Suprema Corte (seguita anche dalla Commissione europea, e successivamente dalla Corte di Giustizia) è che l’uso commerciale rilevante al fine di ammetterne il rifornimento in esenzione da accise, è quello imputabile all’utente finale, a nulla rilevando il fatto che tale soggetto disponga dell’unità in virtù di un contratto di locazione o di noleggio, ovvero che non sia tale soggetto ad esercitare la navigazione.

La disposizione del codice della nautica da diporto (art. 2, D.Lgs. n. 171/2005) ove si prevede che l’unità è utilizzata a fini commerciali quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggio, va disapplicata, secondo la Corte, perché in contrasto con la Direttiva europea.

Questa decisione lascia qualche dubbio, anche in relazione alla premessa sulla quale si fonda, ovvero che il legislatore interno abbia voluto stabilire che “*la natura, commerciale, del rapporto di concessione dell’imbarcazione da diporto dal noleggiante al noleggiatore si estende anche alla successiva attività di navigazione di quest’ultimo*” (Cass. n. 23226/2020, punto 4.2).

Si è già chiarito, infatti, che la disciplina della nautica da diporto, ed in particolare quella sull’uso commerciale di unità da diporto oggetto di contratti di locazione e di noleggio, è riferita all’impresa che assume il ruolo di locatore o noleggiante, e non al conduttore o noleggiatore (che il più delle volte è un privato) (si pensi alle regole in materia di iscrizione delle unità da diporto ed annotazione del loro utilizzo a fini commerciali, che richiedono l’esibizione del certificato di iscrizione nel registro delle imprese da cui risulti l’indicazione dell’impresa individuale o società esercente l’attività commerciale). 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 (che, peraltro, nella ipotesi tipica di noleggio, le utilizza a fini privati e non commerciali). Ritenere 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. Le due discipline riguardano, infatti, differenti profili del medesimo fenomeno.

4. 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 a causa di una interpretazione della disposizione criticabile sotto un duplice profilo.

Per un verso la normativa italiana ammette l'esenzione per fattispecie nelle quali non sussistono (o meglio non si verifica che effettivamente sussistano) le condizioni richieste dalla Direttiva. Sotto questo profilo si ha, quindi, una interpretazione della disposizione europea, formalizzata in un atto normativo interno, che ne estende l'ambito applicativo a situazioni che non sono da essa esplicitamente menzionate (e che non appaiono compatibili con le finalità dell'agevolazione).

Ci si riferisce al riconoscimento dell'esenzione a favore di chi concede in noleggio unità da diporto (noleggiante) senza verificare se il noleggiatore, quale utilizzatore (finale) del mezzo, ne faccia effettivo uso per scopi commerciali.

Per altro verso, vengono escluse dall'esenzione fattispecie nelle quali potrebbero astrattamente ricorrere le condizioni previste dalla Direttiva, senza consentire al soggetto interessato di provarne la effettiva sussistenza. Sotto questo profilo si ha una interpretazione restrittiva della disposizione europea, che, pertanto, ne limita l'efficacia, e non consente il pieno raggiungimento delle sue finalità.

È il caso della esclusione del beneficio quando l'unità da diporto è oggetto di un contratto di locazione. L'utilizzatore del mezzo (conduttore) potrebbe, infatti, dimostrare che ne fa effettivo uso per scopi commerciali, e ciò consentirebbe, certamente, di inquadrare la fattispecie nel perimetro applicativo dell'agevolazione.

La disposizione contenuta nella Direttiva (così come quella interna) che prevede una esenzione obbligatoria dalle accise sui prodotti energetici destinati a determinati usi commerciali, costituisce una norma di agevolazione, e come tale deve essere interpretata, considerando che è consentito agli Stati membri di stabilirne le condizioni applicative *“al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi”*.

L'interpretazione deve essere coerente con le specifiche finalità perseguite dal legislatore europeo, e con il generale regime di agevolazioni previsto dalla stessa Direttiva in materia di tassazione dei prodotti energetici, che autorizza gli Stati membri a stabilire livelli di tassazione inferiori per i *“prodotti energetici utilizzati come carburanti per determinati fini industriali e commerciali”* (vedi il considerando 18 della Direttiva n. 2003/96/CE), perseguendo l'obiettivo, evidentemente di natura extrafiscale, di *“agevolare la produzione e la commercializzazione di beni e la prestazione di servizi”*, in considerazione della *“natura commerciale, intesa in senso ampio, del consumo finale del prodotto energetico”* (sulla importanza di una chiara distinzione tra uso commerciale e uso civile, la cui mancanza ha portato alla *“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”*, vedi M. LOGOZZO, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, cit., 141 ss.).

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità è che le norme fiscali di agevolazione sono di “*stretta interpretazione*”, ovvero “*non sono in alcun modo applicabili a casi e situazioni non riconducibili al relativo significato letterale*”, non vi è possibilità di ricomprendere nel loro ambito applicativo una fattispecie “*diversa da quella specificamente contemplata dal testuale dato normativo*”, e ciò al fine di evitare un'ingiustificata disparità di trattamento ed una distorsione della concorrenza tra soggetti operanti nel medesimo settore di mercato (Cass., Sez. Un., 24 marzo 2015, n. 11373) (sul dibattito dottrinale relativo alla possibilità di interpretazione estensiva o integrazione analogica delle leggi di agevolazione, vedi per tutti, LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, *passim*; MOSCHETTI F., *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in materia di agevolazioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1986, 375; FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, *passim*; BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 425).

La stessa linea è seguita dalla Corte di Giustizia, la quale sottolinea anche l'importanza che le disposizioni siano interpretate in modo conforme agli obiettivi delle esenzioni ed in modo da non privarle dei loro effetti (Corte di Giustizia UE, 19 novembre 2009, causa C-461/08).

Si tenga conto, però, che secondo autorevole dottrina, l'esclusiva praticabilità di una “*stretta interpretazione*” per le leggi di agevolazione “*non è ragionevolmente sostenibile e proprio per questo produce risultati irragionevoli*”, tanto da ritenere più fondata la tesi che “*la regola dell'inevitabilità delle agevolazioni fiscali non è assoluta, ma va valutata di caso in caso, in funzione della ratio dell'agevolazione stessa, e tale valutazione è rimessa al giudice del rapporto tributario*” (vedi FEDELE A., *La sentenza della Corte costituzionale come “rimedio” al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, II, 176; BAGAROTTO E.M., *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 ss.).

È, pertanto, condivisibile l'orientamento giurisprudenziale che ha negato l'applicazione del beneficio, prevista dalla legge e ammessa dalla prassi, a fattispecie non esplicitamente riconducibili al significato letterale della norma, né alla *ratio* dell'agevolazione.

Ciò anche al fine di prevenire quelle “*frodi, evasioni o abusi*” che la Direttiva esorta ad evitare. Si pensi alla frequente prassi di intestare (fittiziamente) la proprietà delle unità da diporto, specie quelle di grandi dimensioni, a società che le concedono in noleggio, e che, secondo la prassi amministrativa fino ad oggi seguita, sarebbero ammesse al *bunkeraggio* agevolato, consentendo all'interessato, che le utilizza per fine privato, un indebito vantaggio fiscale.

5. Il tema in esame è, certo, complesso, in quanto richiama da un lato la disciplina delle accise, profondamente influenzata dal processo di armonizzazione in ambito europeo, e dall'altro la disciplina specialistica sul diporto. Quest'ultima, in

particolare, ha caratteri propri rispetto alla disciplina della navigazione mercantile, nonostante sia oramai assodato che la navigazione da diporto può essere esercitata anche a fini commerciali.

Il Legislatore e l'Amministrazione hanno commesso un errore di valutazione, attribuendo un ingiustificato rilievo alla necessità che ricorrano in capo allo stesso soggetto l'uso commerciale dell'unità da diporto e l'esercizio della navigazione, con l'effetto di escludere il beneficio fiscale quando l'unità da diporto è oggetto di locazione. Va bene affermare che il locatore, pur utilizzando, legittimamente, l'unità da diporto a fini commerciali, non è l'utente finale e non ha diritto all'esenzione, ma d'altro canto non è tale soggetto ad effettuare il *bunkeraggio*, bensì il conduttore (locatario). L'esenzione sarà applicabile se quest'ultimo utilizza l'unità da diporto a fini commerciali.

È ormai acclarato, in base alla giurisprudenza interna ed europea, che l'esenzione sul *bunkeraggio* di unità da diporto è subordinata alla prova che l'utilizzatore (conduttore o noleggiatore) le adibisce ad uso commerciale, e ciò costituisce una implicita affermazione che il regime fiscale (tassazione o esenzione) non può essere differenziato in base al titolo (locazione o noleggio) che ne legittima l'utilizzo.

La Direttiva, infatti, fa riferimento ad *"imbarcazioni private da diporto"* usate dal *"proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo"*. La stessa Commissione europea osserva che *"l'esenzione è riservata ai natanti da diporto utilizzati per prestazioni di servizi a titolo oneroso con fini commerciali"*, e ciò *"sia se l'utilizzatore è il proprietario dell'imbarcazione, sia se ne è il locatario o il noleggiatore"*. Infine, la Corte di Giustizia afferma, in via definitiva, che in caso di locazione o noleggio di unità da diporto, la concessione o il rifiuto dell'esenzione dipendono dal modo in cui l'imbarcazione viene utilizzata dal conduttore o noleggiatore.

Nel definire le condizioni per concedere il beneficio, la Direttiva si limita a stabilire che i prodotti energetici riforniti devono essere impiegati come carburanti per la navigazione di unità da diporto *"utilizzate"* per *"scopi commerciali"*, e non fa alcun riferimento all'esercizio della navigazione. A questo concetto fa riferimento il regolamento ministeriale richiedendo che, per concedere l'esenzione, ricorra la *"assunzione dell'esercizio"* (dell'unità da diporto) da parte del soggetto esercente l'attività di noleggio (art. 1, comma 6, D.M. n. 225/2015). Successivamente l'Agenzia delle Dogane interpreta la disposizione nel senso che è necessario *"il coinvolgimento pieno ed immediato dell'esercente nella gestione del servizio di navigazione e nella conduzione tecnica dell'unità da diporto"* (circ. n. 5/D/2016).

L'espressione *"utilizzo per scopo commerciale"*, in base al contesto in cui è adoperata ed in base alle finalità della disposizione europea, non ha il significato di *"esercizio della nave"* ai sensi del codice della navigazione.

In tale settore chi assume l'esercizio della nave è configurato come impresa di navigazione, ma il termine impresa ha un significato diverso rispetto a quello che ha nel codice civile. Alla disciplina del codice della navigazione in tema di impresa di navigazione si sovrappongono, senza eliderla ma coesistendo con essa, la disciplina

civilistica e quella fiscale, quando l'esercizio della navigazione presenta i presupposti dell'impresa commerciale.

Ebbene, secondo le convergenti posizioni della giurisprudenza interna ed europea, è giocoforza ammettere anche che l'esercizio della nave (impresa di navigazione) ed il suo utilizzo nell'ambito di una attività (di impresa) commerciale, possano essere riferiti a soggetti diversi, senza che ciò costituisca un ostacolo al riconoscimento della esenzione sul *bunkeraggio*.

Si osserva, conclusivamente, che la dottrina specialistica è concorde nell'osservare come nella pratica, anche in virtù della libertà negoziale delle parti, si faccia spesso ricorso a contratti di utilizzazione delle unità da diporto differenti da quelli tipizzati. Si tenga conto che manca un riferimento esplicito al trasporto di persone tra i contratti di utilizzazione disciplinati dal codice della nautica da diporto, e che l'art. 55 prevede una sanzione amministrativa per chi "*esercita con unità da diporto le attività di trasporto di persone a titolo oneroso di cui agli articoli da 396 a 418 del codice della navigazione*".

La disciplina dei contratti di locazione o noleggio di unità da diporto lascia, però, intravedere dei profili di commistione con il trasporto di persone, tanto da indurre la dottrina ad affermare che in alcuni casi "*l'obbligazione di trasportare, pacificamente assunta dal noleggiante, assume carattere di prevalenza e qualifica il contratto come trasporto*" (ANTONINI A., *La legislazione sulla navigazione da diporto nel sistema del diritto della navigazione*, in *Il diporto come fenomeno diffuso*, cit., 39).

Se poi si prendono in considerazione le molteplici fattispecie riconducibili allo schema della "crociera da diporto" (noleggio *unitario* per finalità di crociera; crociera-noleggio con itinerario prestabilito; *cabin charter* e crociere individuali; *cruise voyage agreement for commercial vessel in tourist use* o crociera a bordo di navi commerciali ad uso turistico), a seconda dei casi si può verificare una diversa rilevanza, nell'ambito dello stesso contratto, della prestazione di trasporto rispetto alla messa a disposizione dell'unità tipica del noleggio. Si osserva, infatti, che "*tra le varie figure contrattuali che nella prassi degli operatori commerciali del settore vengono genericamente inquadrate nell'ambito del noleggio o charter di unità da diporto, si debbano ravvisare in realtà dei veri e propri contratti di trasporto*" (BENELLI G., *L'utilizzazione commerciale delle unità da diporto tra noleggio e crociera turistica*, in *Riv. it. dir. turismo*, 2015, 14, 138).

Naturalmente, con riferimento a tali fattispecie, i profili rilevanti nella disciplina della navigazione sono quelli relativi alla responsabilità derivante dalla circolazione del mezzo, mentre qui ci si deve chiedere in che modo le caratteristiche dell'utilizzo possano influire sul regime fiscale (di agevolazione).

Se è vero che i contratti di utilizzazione di unità da diporto (ed in particolare del noleggio), sono tutti caratterizzati dalla finalità turistico-ricreativa, riferita all'utilizzatore finale, l'orientamento che non consente il *bunkeraggio* agevolato quando non sia dimostrato l'uso commerciale da parte dell'utilizzatore finale, pur presentano profili di ragionevolezza, sembra una soluzione estrema che potrebbe avere l'effetto di escludere il beneficio per una parte importante del settore del

charter nautico, e di ostacolare il raggiungimento della finalità della norma europea di agevolazione, che esclude l'esenzione solo sui carburanti utilizzati per la navigazione di “*imbarcazioni private da diporto*”.

In base al tenore letterale della disposizione, una interpretazione funzionale a garantirne l'efficacia, implica il riconoscimento della volontà del legislatore europeo di riconoscere l'agevolazione a favore delle “*imbarcazioni 'commerciali' da diporto*”, altrimenti la precisazione contenuta nell'art. 14, comma 1, lett. c), secondo periodo, sarebbe superflua.

L'esigenza di garantire il buon funzionamento del mercato interno e di non alterare la libera concorrenza, non può essere lasciata alla libera interpretazione delle Amministrazioni fiscali e degli organi giurisdizionali di ogni Stato, ma è indispensabile un dato normativo certo, che assicuri da un lato uniformità di trattamento fiscale in ambito europeo, e dall'altro non privi di efficacia la disposizione agevolativa in relazione alla sua finalità.

Nelle ipotesi (tipiche) in cui il noleggio di unità da diporto è quasi esclusivamente qualificato dalla finalità di svago perseguita dall'utilizzatore, ciò le rende certamente incompatibili con le finalità del beneficio fiscale. Peraltro, la disciplina specialistica del contratto di noleggio contenuta nel codice della nautica da diporto, prevede tra gli obblighi del noleggiatore, salvo che sia diversamente pattuito, quello di provvedere al combustibile (art. 49). In tal caso, quindi, non è il noleggiante ad effettuare il *bunkeraggio*.

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, nonostante il fine di svago degli utenti finali, per i quali, peraltro, risulta inadeguata la qualifica di “utilizzatori” del mezzo posto che non ne hanno la disponibilità, e sembra più idonea la qualifica di “passeggeri”, in quanto acquirenti di un pacchetto di servizi turistici non modificabile.

In seguito alla decisione della Corte di Giustizia è da attendersi un immediato 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.

Sarà necessaria, poi, anche una modifica del regolamento ministeriale, e potrebbe essere questa l'occasione per individuare più chiaramente tutte le fattispecie nelle quali ricorrono le condizioni per applicare il beneficio dell'esenzione. Solo così si possono prevenire contrastanti interpretazioni da parte degli uffici amministrativi e degli organi giurisdizionali, assicurando certezza agli operatori del settore, anche in relazione all'onere della prova di effettivo uso commerciale dell'unità da diporto,

necessaria per avere adeguate garanzie di non incorrere in una azione di accertamento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI A., *La legislazione sulla navigazione da diporto nel sistema del diritto della navigazione*, in COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G. (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015

ANTONINI A., *Rilievi critici sulla nuova disciplina della nautica da diporto*, in *Dir. mar.*, 1991, 181 ss.

BAGAROTTO E.M., *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 ss.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 421 ss.

BENELLI G., *L'utilizzazione commerciale delle unità da diporto tra noleggio e crociera turistica*, in *Riv. it. dir. turismo*, 2015, 14, 129 ss.

BORIA P., *Le accise*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003

CERIONI P., *Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1, 49 ss.

CERRATO M., *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 215 ss.

CIPOLLA G.M., *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, in *Rass. trib.*, 2007, 3, 74 ss.

CIPOLLA G.M., *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 6, 2003, 1859 ss.

COMENALE PINTO M.M., *La locazione delle unità da diporto*, in *Dir. mar.*, 2007, 1, 103 ss.

COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G. (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015

COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G., *Evoluzione della disciplina sul diporto e contratti*, in COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G. (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015

COMENALE PINTO M.M., *Utilizzazione commerciale delle unità da diporto*, in *Dir. mar.*, 2018, 4, 825 ss.

CORRADO OLIVA C., *Il presupposto di accise e dazi doganali*, Padova, 2018

CROCE G., *La disciplina fiscale della nautica da diporto*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 139 ss.

ELIA A., *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, 868 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2018

FEDELE A., *La sentenza della Corte costituzionale come "rimedio" al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, II, 171 ss.

FICHERA F., *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. dir. fin.*, 1997, 2, I, 216 ss.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968

LEFEBVRE D'OVIDIO A. - PESCATORE G. - TULLIO L., *Manuale di diritto della navigazione*, ed. XII, Milano, 2011

LOGOZZO M., *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, 129 ss.

MAGNOSI S., *Considerazioni sulla disciplina del contratto di locazione di unità da diporto*, in COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G. (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015

MASUTTI A., *Il nuovo codice della nautica da diporto*, in *Dir. mar.*, 2006, 3, 736 ss.

MIGNONE A., *L'utilizzo commerciale delle unità da diporto tra regolamentazione e prassi operativa*, in *Giureta*, 2016, vol. XIV, 145 ss.

MOSCHETTI F., *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in materia di agevolazioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1986, 375 ss.

PEVERINI L., *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.

PISTOLESI F., *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in RUSSO P. (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999

RAGGI N., *Il commercial yacht "straniero" fa gasolio senza accise?*, in *Dir. mar.*, 2019, 1, 193 ss.

RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012

RIGUZZI M., *La locazione e il noleggio di unità da diporto*, in ANTONINI A. - MORANDI F. (a cura di), *La navigazione da diporto*, Atti del convegno di Trieste del 27 marzo 1998, Milano, 1999

ROMAGNOLI E., *Il regime giuridico del diporto nautico alla luce dei recenti mutamenti normativi operati dalla l. 172/03*, in *Dir. mar.*, 2003, 4, 1522 ss.

ROMAGNOLI E., *L'uso commerciale delle unità da diporto, il noleggio occasionale e la riforma del codice*, in *Dir. mar.*, 2016, 2, 345 ss.

SCHIAVOLIN R., *Accise*, in *Enc. dir.*, Aggiorn., IV, Milano, 2000

TULLIO L., *Il noleggio nel codice della nautica da diporto*, in COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G. (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015

VERNIZZI S., *L'impiego promiscuo delle unità da diporto*, in COMENALE PINTO M.M. - ROSAFIO E.G. (a cura di), *Il diporto come fenomeno diffuso. Problemi e prospettive del diritto della navigazione*, Roma, 2015

VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017