SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

27 novembre 2003 *

Nella causa C-185/00,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. E. Traversa e I. Koskinen, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

sostenuta da

Regno di Svezia, rappresentato dai sigg. I. Simforts e A. Kruse, in qualità di agenti,

interveniente,

contro

Repubblica di Finlandia, rappresentata dalle sig.re T. Pynnä e E. Bygglin, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

* Lingua processuale: il finlandese.

avente ad oggetto un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica di Finlandia, avendo mantenuto in vigore le disposizioni legislative e regolamentari relative all'uso del gasolio come carburante, così come sono attuate nella pratica, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali (GU L 316, pag. 12), nonché dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/82/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali (GU L 316, pag. 19),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. V. Skouris (relatore), facente funzione di presidente di sezione, dai sigg. C. Gulmann, J.-P. Puissochet e dalle sig.re F. Macken e N. Colneric, giudici,

avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 26 settembre 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 dicembre 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto depositato in cancelleria il 17 maggio 2000, la Commissione delle Comunità europee ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 226 CE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica di Finlandia, avendo mantenuto in vigore le disposizioni legislative e regolamentari relative all'uso del gasolio come carburante, così come sono attuate nella pratica, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali (GU L 316, pag. 12), nonché dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/82/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali (GU L 316, pag. 19).

Ambito normativo

La disciplina comunitaria

2 Come emerge dal terzo 'considerando' della direttiva 92/82, «gli Stati membri devono applicare aliquote minime di accisa [agli oli minerali] a decorrere dal 10 gennaio 1993 ai fini della realizzazione entro tale data del mercato interno».

3 L'art. 5, nn. 1 e 2, della direttiva 92/82 così dispone:

«1. A decorrere dal 1° gennaio 1993, l'aliquota minima dell'accisa sul gasolio usato come carburante è fissata a ecu 245 per 1 000 litri (...).

2. A decorrere dal 1° gennaio 1993, l'aliquota minima dell'accisa sul gasolio adibito agli usi di cui all'articolo 8, paragrafo 3, della direttiva 92/81/CEE è fissata a ecu 18 per 1 000 litri».

4 L'art. 2, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81 dispone quanto segue:

«2. Gli oli minerali, diversi da quelli per cui la direttiva 92/82/CEE prescrive un livello di accisa, sono assoggettati all'accisa se sono destinati ad essere utilizzati, se sono messi in vendita o se sono utilizzati come combustibili o carburanti. L'aliquota del diritto esigibile è fissata, a seconda dell'uso, al livello applicabile al combustibile o al carburante per motori equivalente.

3. Oltre ai prodotti oggetto d'imposizione di cui al paragrafo 1, è tassato come carburante qualsiasi prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti (...)».

5 Il sesto 'considerando' della direttiva 92/81 precisa che «è opportuno consentire agli Stati membri di applicare a titolo facoltativo (...) esenzioni o aliquote ridotte all'interno del loro territorio, purché ciò non causi distorsioni della concorrenza».

6 Ai sensi dell'art. 8 della direttiva 92/81:

«1. 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:

a) gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento;

(...)

2. Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri possono applicare esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota di accisa agli oli minerali usati sotto controllo fiscale:

(...)

f) esclusivamente nei lavori agricoli o orticoli nonché nella silvicoltura e nella piscicoltura d'acqua dolce;

(...)

3. Gli Stati membri possono anche applicare, per quanto riguarda totalmente o parzialmente gli usi industriali e commerciali indicati in appresso, un'aliquota di imposizione ridotta al gasolio, e/o al gas di petrolio liquefatto e/o al metano e/o al cherosene utilizzati sotto controllo fiscale, sempreché l'aliquota applicata non sia inferiore all'aliquota minima prescritta nella direttiva 92/82/CEE:

(...)

b) gli impianti ed i macchinari usati in cantieri edili, le opere di ingegneria civile ed i lavori pubblici;

(...)».

7 La direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), che stabilisce un regime per i prodotti soggetti ad accisa e ad altre imposte indirette che concernono direttamente o indirettamente l'utilizzazione di questi prodotti, è applicabile, in conformità al suo art. 3, n. 1, agli oli minerali.

8 Ai sensi dell'art. 6, n. 1, di tale direttiva, l'accisa in parola diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa, salvo il caso in cui tali prodotti siano già stati immessi in consumo in uno Stato membro e siano detenuti a scopo commerciale in un altro Stato membro. In tal caso, ai sensi dell'art. 7 della stessa direttiva, l'accisa viene riscossa nello Stato membro in cui tali prodotti sono detenuti.

9 L'art. 8 della direttiva 92/12 così dispone:

«Per i prodotti acquistati dai privati per proprio uso e trasportati dai medesimi, il principio che disciplina il mercato interno stabilisce che i diritti di accisa siano riscossi dallo Stato membro in cui i prodotti sono acquistati».

10 Ai sensi dell'art. 9, nn. 1 e 3, della direttiva 92/12:

«1. Fatti salvi gli articoli 6, 7 e 8, l'accisa diventa esigibile allorché i prodotti immessi in consumo in uno Stato membro sono detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro.

In tal caso, l'accisa va pagata nello Stato membro nel cui territorio si trovano i prodotti ed è esigibile nei confronti del detentore dei prodotti.

(...)

3. Gli Stati membri possono altresì prevedere che l'accisa diventi esigibile nello Stato membro di consumo al momento dell'acquisto di oli minerali già immessi in consumo in un altro Stato membro qualora questi prodotti siano trasportati con modi di trasporto atipici, da privati o per conto di questi ultimi. Va considerato come modo di trasporto atipico il trasporto di carburante in contenitori diversi dal serbatoio degli autoveicoli o dall'apposito bidone di scorta, nonché il trasporto di prodotti liquidi per riscaldamento diversamente che in autocisterne utilizzate per conto di operatori professionali».

La normativa nazionale

11 Le accise applicabili ai tipi di gasolio venduti sul mercato finlandese, cioè l'olio diesel e il gasolio da riscaldamento, sono stabilite dalla legge 29 dicembre 1994, n. 1472/1994, relativa all'imposta di consumo sui combustibili liquidi, come modificata, da ultimo, dalla legge n. 509/1998 (in prosieguo: la «legge n. 1472/1994»). Ai sensi dell'art. 2 di tale legge, per olio diesel si intende gasolio fornito per essere utilizzato come carburante per motori diesel (in prosieguo: il «diesel»). Per gasolio da riscaldamento si intende un gasolio fornito per essere utilizzato per il riscaldamento e reso riconoscibile, all'atto dell'immissione in commercio, mediante un colorante rosso visibile a occhio nudo (in prosieguo: il «gasolio da riscaldamento» o il «gasolio soggetto a minore imposta»).

12 Ai sensi della legge n. 1472/1994, l'accisa sul diesel e sul gasolio da riscaldamento si compone di un'imposta di base e di un'imposta addizionale, il cui importo dipende dal volume del combustibile. A partire dall'inizio del 1999, l'accisa sul diesel ammonta a euro 325 per 1 000 litri e quella sul gasolio da riscaldamento ammonta a euro 64 per 1 000 litri. Se il gasolio è utilizzato come carburante, ad esso viene applicata l'aliquota di accisa applicabile al diesel.

13 La legge n. 722/1966, relativa all'imposta sui veicoli a motore (in prosieguo: la «legge n. 722/1996»), introduce un'imposta addizionale, che, per analogia con l'imposta annuale propriamente detta sui veicoli a motore diesel, è del pari riscossa annualmente.

14 In conformità degli artt. 14-22 della legge n. 722/1966, sono soggetti a tale imposta addizionale tutti i veicoli a motore immatricolati in Finlandia, ovvero utilizzati in Finlandia senza immatricolazione e che nel serbatoio del carburante contengano gasolio da riscaldamento in luogo del diesel. Ai sensi dell'art. 16 della legge n. 722/1966, l'importo dell'imposta addizionale viene calcolato moltiplicando per venti l'importo dell'imposta sui veicoli a motore applicabile al veicolo di cui trattasi.

15 Ai sensi degli artt. 17 e 17a della legge n. 722/1966, sono soggetti all'imposta addizionale anche i trattori e le macchine per lavori pubblici, eccettuati i trattori impiegati nell'agricoltura, nella silvicoltura o in attività strettamente connesse, e le macchine per lavori pubblici che non siano utilizzate per attività diverse da quelle relative alla loro normale destinazione e svolte sul luogo di lavoro o sul cantiere edile, per il trasporto del proprio carburante o dei propri lubrificanti, nonché per il loro spostamento da un cantiere all'altro. Tuttavia, qualora i trattori per uso agricolo o le macchine per lavori pubblici vengano utilizzati per il trasporto di merci, è obbligatoria l'utilizzazione di diesel.

16 Ai sensi dell'art. 25 della legge n. 722/1966, l'applicazione di queste disposizioni viene controllata dalla polizia e dalle autorità doganali, che, ai sensi dell'art. 28 di tale legge, sono competenti ad effettuare nei depositi di carburante e sui veicoli a motore i necessari controlli in ordine al tipo di carburante utilizzato nei veicoli. Ai sensi della citata disposizione, essi possono anche fermare i veicoli per effettuare controlli di tal genere. Se viene accertata la presenza di gasolio da riscaldamento nel serbatoio, le autorità sono tenute, ai sensi dell'art. 27 di tale legge, a impedire la circolazione del veicolo fino all'applicazione delle relative sanzioni.

17 La legge n. 337/1993 concernente il tributo sul carburante, modificata da ultimo dalla legge n. 234/1998 (in prosieguo: la «legge n. 337/1993»), prevede l'applicazione di un tributo sul carburante per ogni giorno in cui un veicolo immatricolato in Finlandia o all'estero ha utilizzato gasolio da riscaldamento, comunque per un massimo di 60 giorni consecutivi e per almeno 10 giorni nel caso in cui la data d'importazione del veicolo non possa essere stabilita. L'importo dell'imposta è di FIM 1 000 al giorno per le automobili, FIM 1 500 al giorno per i furgoni, FIM 2 000 al giorno per gli autobus e FIM 3 000 al giorno per gli autocarri.

18 Inoltre, in caso di uso illegittimo del gasolio da riscaldamento, cioè senza previa dichiarazione all'autorità competente secondo le modalità di cui all'art. 3 di tale legge, il tributo è triplicato.

19 L'art. 8 della legge n. 337/1993 precisa le modalità di controllo da parte della polizia e delle autorità doganali. L'art. 11 della legge n. 337/1993 vieta l'uscita dal paese di autoveicoli immatricolati all'estero e soggetti al tributo sul carburante per aver utilizzato gasolio da riscaldamento in luogo del diesel.

Fase precontenziosa del procedimento

20 Con lettere 16 luglio 1996 e 3 aprile 1997 la Commissione ha chiesto alla rappresentanza permanente della Finlandia presso l'Unione europea chiarimenti circa il regime di imposte sugli oli minerali in Finlandia, precisando nella seconda lettera che la questione riguardava in particolare l'applicazione delle direttive 92/81 e 92/82.

21 Il rappresentante permanente della Finlandia ha risposto a tali due richieste con lettere 3 ottobre 1996 e 5 giugno 1997.

22 Il 3 dicembre 1997 la Commissione ha indirizzato al governo finlandese una lettera di diffida, nella quale concludeva che le possibilità di usare come carburante il gasolio assoggettato all'aliquota minima di imposta non potevano essere ritenute conformi alle norme comunitarie.

23 Il governo finlandese ha risposto con lettera 26 gennaio 1998, nella quale affermava che la sua legislazione era conforme alle disposizioni del diritto comunitario.

24 Con lettera datata 4 maggio 1998 il rappresentante permanente della Finlandia ha trasmesso alla Commissione la legge n. 234/1998, entrata in vigore il 1° maggio 1998, recante modifiche della legge n. 337/1993.

25 Con lettera 6 agosto 1998 la Commissione ha indirizzato al governo finlandese un parere motivato, nel quale riprendeva gli argomenti esposti nella diffida aggiungendo che la modifica della legge n. 337/1993 non rimetteva in discussione la possibilità di utilizzare il gasolio da riscaldamento come carburante.

26 Nella sua risposta datata 22 settembre 1998, il governo finlandese ha mantenuto la sua posizione.

27 In tali circostanze, la Commissione ha deciso di introdurre il presente ricorso.

28 Con ordinanza del presidente della Corte 15 gennaio 2001, il Regno di Svezia è stato ammesso a intervenire nella presente causa a sostegno delle conclusioni della Commissione.

Argomenti delle parti

Osservazione preliminare

29 Occorre preliminarmente rilevare che il governo finlandese ha sollevato talune eccezioni di irricevibilità in ordine sia al ricorso della Commissione sia all'istanza

di intervento del governo svedese, cosicché ha sviluppato i suoi motivi a tal proposito in via subordinata. Orbene, poiché tali eccezioni sono intrinsecamente connesse al merito dell'argomentazione sostenuta dalle parti, occorre presentarle dopo l'esposizione del merito.

Sul merito

30 La Commissione contesta in sostanza alla Repubblica di Finlandia di non aver apportato le necessarie modifiche alla sua normativa in materia di uso del gasolio come carburante vigente all'epoca della sua adesione all'Unione europea, così da renderla conforme al sistema previsto dagli artt. 5 della direttiva 92/82 e 8 della direttiva 92/81.

31 La Commissione sostiene, da un lato, che, se come emerge dalla legge n. 1472/1994 la disciplina finlandese impone sul gasolio utilizzato come carburante un'aliquota di accisa superiore all'aliquota minima fissata dall'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82, essa non può comunque essere ritenuta conforme a tale disposizione, in quanto non garantisce che, in qualsiasi circostanza, il gasolio utilizzato come carburante sia effettivamente soggetto ad imposta all'aliquota ivi prevista.

32 La Commissione spiega che, pur se è vero che l'art. 5 della direttiva 92/82 non obbliga gli Stati membri ad introdurre nella loro legislazione nazionale un formale divieto di utilizzare come carburante il gasolio assoggettato all'aliquota minima di imposta, risulta tuttavia da tale disposizione che le norme nazionali applicabili in materia devono impedire, nella pratica, tale uso.

33 Orbene, secondo la Commissione, il regime finlandese non è idoneo a raggiungere tale obiettivo, in quanto permette l'uso del gasolio assoggettato all'aliquota minima di imposta come carburante sulla base di una dichiarazione preliminare e mediante il pagamento di un'imposta addizionale, in conformità alla legge n. 722/1966, e/o mediante un tributo sul carburante, in conformità alla legge n. 337/1993. La Commissione ne conclude che, in pratica, l'uso del gasolio da riscaldamento come carburante dovrebbe essere vietato.

34 Per altro verso, la Commissione afferma che la Repubblica di Finlandia, a livello della distribuzione e dell'uso del gasolio ai fini di cui all'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, ha omesso di attuare un controllo adeguato ed efficace, come richiesto da tali disposizioni, così da garantire che il gasolio sia strettamente destinato all'uso per il quale è assoggettato ad imposta.

35 Essa rileva a tale proposito che in Finlandia le stazioni di servizio possono vendere il gasolio soggetto a minore imposta senza alcun controllo fiscale, mentre il numero annuale di controlli su strada effettuati a livello del consumatore finale è insufficiente rispetto al numero di veicoli dotati di motori diesel. Inoltre, essa sostiene di non disporre di informazioni dalle quali risulti che è garantito un controllo fiscale sufficiente per quanto concerne l'uso del gasolio da riscaldamento nei settori di cui all'art. 8, n. 2, lett. f), e 3, della direttiva 92/81, quali l'agricoltura e la silvicoltura nonché i lavori pubblici.

36 La Commissione aggiunge che è proprio a causa dell'insufficienza dei controlli effettuati in Finlandia che il legislatore svedese ha previsto di adottare una legge volta a garantire che il divieto di usare come carburante il gasolio da riscaldamento svedese, soggetto a minore imposta, si applichi anche al gasolio da riscaldamento proveniente dalla Finlandia. Essa spiega a tale proposito che, poiché i controlli doganali alla frontiera tra la Svezia e la Finlandia sono quasi impossibili, vista l'estensione della frontiera e il numero ridotto di uffici doganali, il gasolio da riscaldamento finlandese è facilmente importato in Svezia da bande di trafficanti senza essere sottoposto ad accisa e viene venduto per essere utilizzato come carburante.

37 Il governo finlandese sostiene che il sistema instaurato dalla normativa finlandese è basato sull'obbligo imposto ai proprietari o ai detentori di veicoli a motore di dichiarare preliminarmente alle autorità fiscali la loro intenzione di cominciare ad utilizzare il gasolio da riscaldamento come carburante. Così, se tale dichiarazione preliminare non è stata effettuata, l'importo dell'imposta addizionale potrebbe essere addirittura triplicato e, in tal caso, anche l'importo del tributo sul carburante ne risulterebbe moltiplicato per tre.

38 L'imposta addizionale e il tributo sul carburante non rappresenterebbero quindi né pagamenti che danno diritto all'uso del gasolio da riscaldamento come carburante, né imposte applicate ai trasporti, né accise, bensì sanzioni di natura fiscale ad effetto dissuasivo, instaurate al fine di prevenire gli abusi.

39 A sostegno della tesi secondo cui la possibilità di dichiarazione preliminare e di versamento anticipato dell'imposta addizionale e del tributo sul carburante è puramente teorica e non si rivela mai economicamente vantaggiosa, il governo finlandese afferma inoltre che nel corso degli ultimi dieci anni non è mai stato fatto uso di tale possibilità e che tutti i casi di applicazione di tali due sanzioni fiscali riguardano in pratica abusi rilevati in occasione dei controlli effettuati.

40 Il governo finlandese sostiene che dall'art. 5 della direttiva 92/82 non risulta in alcun modo un obbligo di inserire nella legislazione nazionale un formale divieto di utilizzare il gasolio da riscaldamento come carburante, ma unicamente l'obbligo di garantire che il gasolio soggetto a minore imposta non sia utilizzato come carburante. Ritenendo che la competenza in ordine alle modalità di realizzazione dell'obiettivo fissato da tale articolo sia lasciata agli Stati membri, tale governo afferma che il sistema di sanzioni fiscali realizzato dalla normativa finlandese rappresenta il mezzo più appropriato per prevenire tale utilizzo.

41 Detto governo aggiunge che l'introduzione di un formale divieto comporterebbe la sostituzione del regime delle sanzioni fiscali con sanzioni penali, il che non permetterebbe di raggiungere con uguale efficacia l'obiettivo perseguito dall'art. 5 della direttiva.

42 In particolare, esso afferma, da un lato, che il livello di una sanzione penale dovrebbe essere conciliato, per motivi di coerenza, con il livello generale delle altre sanzioni previste dal sistema repressivo. Nella prassi, ne deriverebbero sanzioni significativamente inferiori rispetto alle attuali sanzioni fiscali. Inoltre, le sanzioni fiscali in vigore non potrebbero cumularsi ad una sanzione penale in quanto, secondo i principi del diritto finlandese, un'attività proibita dal diritto penale non può essere soggetta a imposta.

43 D'altro lato, il governo finlandese sottolinea che il ricorso al diritto penale complicherebbe l'applicazione delle sanzioni a livello degli elementi di prova richiesti. A tale proposito, esso sottolinea che il semplice accertamento da parte delle autorità di polizia o doganali del fatto che un serbatoio contiene gasolio da riscaldamento colorato di rosso, anche in quantità minima, è sufficiente per applicare le sanzioni fiscali. In tal modo, non vi sarebbe necessità di alcun'altra prova, che dimostri ad esempio che l'automobilista ha agito deliberatamente, come avverrebbe invece in un sistema di natura penale.

44 In ordine alla censura basata sull'assenza di un controllo adeguato a livello della distribuzione e dell'uso del gasolio soggetto a minore imposta, il governo finlandese rileva innanzitutto che la disciplina comunitaria non contiene disposizioni relative alle modalità di attuazione del controllo fiscale da essa previsto. Più precisamente, essa non imporrebbe agli Stati membri di sottoporre la vendita o la distribuzione del gasolio da riscaldamento a controlli specifici, né di prevedere sanzioni che colpiscano la vendita al dettaglio.

45 Il governo finlandese ritiene che il solo obbligo che ne deriva sia di garantire che il consumatore finale non utilizzi il gasolio soggetto a minore imposta come carburante e che spetti solamente agli Stati membri valutare le condizioni specifiche vigenti sul loro territorio per scegliere i mezzi che permettono di raggiungere tale obiettivo. Orbene, tale governo ritiene di aver attuato controlli che permettono di raggiungere il detto obiettivo secondo le modalità più adatte alle condizioni prevalenti in Finlandia.

46 A tale proposito, esso richiama l'attenzione sul fatto che l'uso del combustibile per riscaldamento è nettamente più diffuso in Finlandia che negli altri Stati membri. Infatti, il quantitativo totale di gasolio utilizzato per il riscaldamento sarebbe nettamente superiore al quantitativo di diesel utilizzato come carburante nei veicoli circolanti su strada. Il governo finlandese aggiunge che i serbatoi di combustibile delle case individuali e degli immobili possono contenere da 1 500 a 3 000 litri di gasolio da riscaldamento e devono normalmente essere riempiti almeno due volte l'anno. Il gasolio da riscaldamento sarebbe abitualmente consegnato dai camion distributori delle compagnie petrolifere, ma le grandi distanze e le condizioni climatiche estreme delle parti settentrionali scarsamente popolate del paese imporrebbero di mettere in vendita il gasolio da riscaldamento anche nelle stazioni di servizio. Orbene, solamente il 4 % del quantitativo totale di gasolio da riscaldamento sarebbe venduto mediante tali stazioni di servizio.

47 Tale governo sostiene che la vulnerabilità dell'infrastruttura di distribuzione, scarsamente ramificata in tali regioni, il lungo periodo di riscaldamento e il gran numero di case che necessitano in permanenza di gasolio da riscaldamento non consentono l'attuazione di un regime in cui la distribuzione del gasolio da riscaldamento possa svolgersi solamente sotto il controllo delle autorità. Infatti, esso afferma che il paese non dispone di risorse per far funzionare un tale regime e che ulteriori restrizioni sull'infrastruttura di distribuzione potrebbero comportare difficoltà d'approvvigionamento di gasolio da riscaldamento, il che potrebbe avere, nel peggiore dei casi, conseguenze fatali.

48 A ciò si aggiungerebbe il fatto che le necessità degli agricoltori e i costi troppo elevati connessi a un approvvigionamento effettuato esclusivamente mediante camion distributori giustificano del pari la possibilità di acquistare il gasolio da riscaldamento in piccole quantità nelle stazioni di servizio.

49 Per quanto concerne il controllo fiscale, il governo finlandese afferma che il gasolio da riscaldamento è immagazzinato in decine di migliaia di serbatoi delle case individuali e delle aziende dedite all'agricoltura e alla silvicoltura e che è relativamente facile estrarlo per trasferirlo nei serbatoi di carburante dei veicoli, senza che vi sia alcun mezzo per impedire tale abuso mediante qualsiasi controllo della distribuzione o della vendita al dettaglio. Il governo finlandese afferma che è questa la ragione per la quale, al fine di impedire tale uso nella circolazione stradale, la normativa finlandese prevede un sistema di sanzioni sufficientemente efficaci accompagnato da controlli a livello dell'utilizzatore finale e che, per questa stessa ragione, non è ragionevole applicare misure di controllo nei settori in cui è autorizzato l'uso del gasolio da riscaldamento, come, ad esempio, l'agricoltura e la silvicoltura.

50 Peraltro, il governo finlandese ritiene che il regime di controllo fiscale instaurato sul suo territorio sia correttamente mirato, efficace ed adeguato, in quanto realizza l'obiettivo perseguito dalle disposizioni di cui all'art. 8 della direttiva 92/81, che è di garantire che il gasolio soggetto a minore imposta rispetto al diesel non sia praticamente utilizzato per la circolazione stradale.

51 Rilevando che, ogni anno, circa 3 500 - 4 500 veicoli vengono sottoposti ad un tale controllo, il governo finlandese espone, a titolo di esempio, che nel 1999 i controlli effettuati sono stati 3 923, e che, in 141 casi, sono stati prelevati campioni di laboratorio, di cui 125 casi sono risultati positivi, il che, secondo il parere di tale governo, è un numero molto basso tenuto conto del consumo totale di gasolio da riscaldamento, che è molto rilevante nel paese.

52 Quanto alle affermazioni della Commissione relative al contrabbando che ha luogo in Svezia, il governo finlandese ritiene che esse non dimostrino in alcun modo che la Repubblica di Finlandia non rispetta le disposizioni delle pertinenti direttive. A tale proposito esso sottolinea che gli acquirenti svedesi sono anch'essi vincolati all'obbligo di dichiarazione preliminare e di versamento dell'imposta addizionale e che se l'automobilista svedese riempie in Finlandia il suo serbatoio di gasolio soggetto a minore imposta senza dichiararlo preliminarmente alle autorità e senza versare l'imposta addizionale, il gasolio da riscaldamento non è acquistato legalmente. Esso ritiene quindi che l'introduzione nella legge finlandese di un divieto formale non impedirebbe la possibilità di contrabbando e sottolinea che, in ogni caso, la presente causa non ha ad oggetto i mezzi con cui combattere il contrabbando.

53 Per quanto riguarda l'argomento del governo finlandese secondo cui eventuali sanzioni penali previste per legge sarebbero meno severe delle sanzioni fiscali, la Commissione richiama l'attenzione in particolare sul fatto che la possibilità di ricorso alle sanzioni amministrative per prevenire gli abusi in materia di uso del gasolio da riscaldamento come carburante non è stata sfruttata. Citando, a titolo di esempio, le sanzioni amministrative previste dalla normativa finlandese in caso di sovraccarico di un veicolo, o ancora quelle che si applicano ai depositari di oli combustibili quando abbiano omesso di procedere all'identificazione del gasolio da riscaldamento, essa afferma che il legislatore finlandese avrebbe potuto ricorrere a tale possibilità anche per sanzionare l'uso del gasolio da riscaldamento come carburante.

54 Quanto all'inadempimento degli obblighi derivanti dall'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, la Commissione ritiene che la sua tesi secondo cui in Finlandia non vi sono controlli sistematici dei veicoli diesel e i controlli effettuati dalla polizia sono occasionali è confermata dai dati statistici forniti dal governo finlandese. Essa rileva che, nel suo controricorso, il governo finlandese ha precisato che 3 500 - 4 500 veicoli sono attualmente controllati ogni anno, mentre, nella sua risposta alla lettera di diffida, esso aveva dichiarato che la cifra dei controlli annuali era superiore a 5 000. Sottolineando che le statistiche indicavano nel 1998 un totale di 755 377 veicoli e trattori diesel immatricolati in Finlandia, la Commissione afferma che, tenuto conto dell'aumento del numero

dei veicoli diesel e del fatto che probabilmente sono stati sottoposti a controlli anche veicoli immatricolati all'estero, la cifra di 3 923 controlli che il governo finlandese ha dichiarato nel 1999 dev'essere ritenuta molto bassa.

55 La Commissione insiste sul fatto che, in ogni caso, un controllo fiscale, ancorché perfetto, non impedirebbe alla legislazione finlandese in vigore di essere contraria alle disposizioni comunitarie e di permettere, mediante il versamento di tributi, per quanto elevati, di utilizzare normalmente il gasolio da riscaldamento come carburante.

56 Nella sua memoria d'intervento, il governo svedese afferma, in primo luogo, che il regime finlandese, che ha l'effetto di rendere possibile l'uso, illegittimo o legittimo, del gasolio da riscaldamento nei veicoli dotati di motore diesel, viola la disposizione dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82, che prescrive un importo minimo di accisa. Da un lato, nel caso di un uso illegittimo, si percepirebbe un diritto d'accisa troppo basso, cioè quello applicabile al gasolio da riscaldamento. Dall'altro, nel caso di un uso legittimo, in base a una dichiarazione preliminare, i tributi percepiti, cioè l'imposta addizionale e il tributo sul carburante, non rappresenterebbero diritti di accisa, in quanto non sono riscossi in base alla quantità di combustibile utilizzato, bensì in base alla durata dell'uso.

57 In secondo luogo, il governo svedese sostiene che, anche supponendo che il sistema finlandese permetta, in pratica, di impedire l'uso del gasolio da riscaldamento come carburante in Finlandia, l'assenza di un divieto legale di usare il gasolio da riscaldamento come carburante rappresenta di per sé una violazione del diritto comunitario, in quanto ha l'effetto di rendere impossibile l'attuazione di un controllo efficace del traffico transfrontaliero e, pertanto, la piena applicazione, in Svezia, del regime comunitario dei diritti di accisa sugli oli minerali.

58 A tale proposito, esso spiega che la trasposizione in Svezia delle direttive 92/81 e 92/82 si è tradotta in un generale divieto di utilizzare gasolio da riscaldamento come carburante, nonché in rilevanti sanzioni amministrative. Esso precisa inoltre che, tenuto conto dei volumi di cui trattasi in materia di riscaldamento, non si è comunque mai sentita in Svezia la necessità di mantenere un sistema in cui i singoli devono garantire essi stessi il trasporto del gasolio da riscaldamento tra la stazione di servizio e la loro abitazione. L'assenza di domanda spiegherebbe perché il gasolio da riscaldamento non è venduto nelle stazioni di servizio, e ciò nonostante il fatto che tale vendita non sia vietata e che le condizioni climatiche e di popolazione siano in gran parte identiche nel nord della Svezia e nel nord della Finlandia.

59 Orbene, se la normativa svedese prevede un sistema di controllo efficace per prevenire l'uso come carburante del gasolio da riscaldamento svedese colorato di verde, viceversa, il sistema finlandese sarebbe stato all'origine di un commercio frontaliero tra la Finlandia e la Svezia di gasolio da riscaldamento finlandese colorato di rosso, che ha avuto inizio dopo l'adesione di questi due Stati all'Unione europea e ha assunto dimensioni tali da minacciare l'esistenza stessa del commercio legale di prodotti petroliferi nel nord della Svezia.

60 Il governo svedese spiega che nel 1996, per combattere tale contrabbando, il divieto di uso del gasolio da riscaldamento svedese come carburante è stato esteso al gasolio da riscaldamento finlandese, il che ha comportato una caduta immediata dell'introduzione del gasolio da riscaldamento finlandese in Svezia.

61 Tuttavia, con riferimento, da un lato, alle disposizioni di cui agli artt. 8 e 9, n. 3, della direttiva 92/12 e, dall'altro, all'impossibilità di considerare compatibile con il diritto comunitario che uno Stato membro introduca unilateralmente nel suo diritto interno misure volte a compensare il fatto che un altro Stato membro non adempie gli obblighi che gli derivano dal diritto comunitario, il legislatore svedese avrebbe soppresso nel 1997 il divieto unilaterale di uso del gasolio da riscaldamento finlandese come carburante.

62 Secondo le spiegazioni fornite dal governo svedese a tale proposito, dal regime instaurato dalla direttiva 92/12 emerge che, con riferimento agli oli minerali acquistati dai privati per il loro uso personale e trasportati dai medesimi, i diritti di accisa sono riscossi nello Stato membro in cui tali prodotti sono acquistati. Ciò significherebbe che il Regno di Svezia non può percepire accise ovvero imporre sanzioni nei confronti di un privato svedese che ha legittimamente riempito il serbatoio del suo veicolo o un bidone di scorta con gasolio da riscaldamento in Finlandia.

63 Secondo la legislazione svedese attualmente in vigore, sarebbe quindi consentito detenere gasolio da riscaldamento finlandese, colorato di rosso, nel serbatoio del veicolo o in un bidone di scorta da dieci litri al massimo, purché tale gasolio vi sia stato introdotto personalmente dall'interessato per il suo uso personale.

64 Orbene, l'introduzione clandestina in Svezia di gasolio da riscaldamento proveniente dalla Finlandia, per il quale non è percepito alcun tributo in Svezia, avrebbe in seguito conosciuto un nuovo sviluppo. Il governo svedese sottolinea che, quando in occasione di un controllo, le autorità rilevano che il serbatoio di un veicolo contiene gasolio da riscaldamento finlandese, esse sono nell'impossibilità di fornire la prova contraria ad un'affermazione secondo cui il serbatoio è stato riempito in Finlandia. Non sarebbe così se anche la Repubblica di Finlandia applicasse il divieto legale di utilizzare il gasolio da riscaldamento come carburante.

65 Il governo svedese conclude quindi che, ancorché le direttive 92/81 e 92/82 non prescrivano espressamente il divieto di usare gasolio soggetto a minore imposta come carburante per i veicoli, deriva dallo scopo e dall'economia stessa del regime che esse instaurano che un tale divieto legale è una condizione di funzionamento del mercato interno. Esso ritiene quindi che, anche se il sistema finlandese funziona in Finlandia, tale Stato membro non adempie i suoi obblighi comunitari, poiché il citato sistema ha l'effetto di creare una distorsione della concorrenza nel mercato interno, distorsione contro la quale la Svezia non può agire unilateralmente.

66 Il governo finlandese replica, preliminarmente, che le situazioni dei due paesi non sono comparabili, poiché, diversamente dalla Finlandia, il gasolio da riscaldamento non è utilizzato in Svezia nell'agricoltura e nella silvicoltura.

67 Inoltre, tale governo afferma che la sua normativa nazionale non impedisce un controllo efficace dell'uso del gasolio da riscaldamento negli altri Stati membri. Esso spiega che, qualora un automobilista svedese dichiari falsamente che il gasolio da riscaldamento finlandese colorato di rosso da lui utilizzato è stato immesso nel serbatoio del veicolo ovvero in un bidone di scorta in Finlandia, mentre, in realtà, è stato fraudolentemente introdotto in Svezia ed ivi solamente è stato immesso nel serbatoio del veicolo, tale automobilista fornisce una prova sufficiente per permettere l'applicazione delle sanzioni previste dalla disciplina finlandese. A tal fine, sarebbe sufficiente che le autorità svedesi trascrivessero le loro contestazioni e inviassero le informazioni pertinenti alle autorità finlandesi.

68 Il governo finlandese aggiunge che, in tal modo, nel caso di un'automobile da turismo, se non vi è stata dichiarazione e la data di importazione del veicolo non può essere determinata, il tributo sul carburante sarebbe di importo ampiamente superiore alle corrispondenti sanzioni in vigore in Svezia. Tale governo sottolinea inoltre che i controlli della circolazione non riguardano solamente i veicoli immatricolati in Finlandia, e rileva che circa 120 automobilisti svedesi sono stati fermati nel periodo dal 1998 al 2002 e che l'efficacia e il ruolo preventivo del regime attuato in Finlandia sono aumentati in quanto un veicolo immatricolato all'estero a cui si possa applicare il tributo sul carburante non può essere esportato prima che tale tributo sia stato pagato.

69 La Commissione rileva in tale contesto che, poiché in Finlandia non viene esercitato alcun controllo fiscale sulla distribuzione, i conducenti dei veicoli immatricolati all'estero possono liberamente fare il pieno di gasolio da riscaldamento in una stazione di servizio, la quale non ha il diritto di richiedere la presentazione di un attestato del versamento del tributo sul carburante. Invece, in Svezia, non vi sarebbero possibilità legali di richiedere un'attestazione di versamento di tale tributo, che non ha equivalenti nella legislazione svedese.

70 La Commissione sottolinea inoltre che, poiché l'amministrazione delle dogane del distretto doganale del nord della Finlandia impiega in totale 223 persone, essa non sembra essere in grado di effettuare controlli sufficienti negli oltre 150 000 chilometri quadrati di tale distretto. Inoltre, nelle altre regioni settentrionali della Finlandia il numero di agenti di polizia per chilometro quadrato sarebbe più basso che nel resto del paese. Essa ritiene quindi assai verosimile che le autorità incaricate della sorveglianza delle frontiere non dispongano di effettivi sufficienti per svolgere controlli sui veicoli stranieri prima che questi lascino il territorio finlandese.

Sulla ricevibilità

71 In ordine agli argomenti della Commissione basati, da un lato, sull'assenza di controllo fiscale per quanto riguarda l'uso del gasolio da riscaldamento nei settori di cui all'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, quali l'agricoltura e la silvicoltura nonché i lavori pubblici, e, dall'altro, sulle misure programmate dal legislatore svedese, il governo finlandese afferma che si tratta di elementi citati dalla Commissione per la prima volta nel ricorso e che, pertanto, esso non ha avuto la possibilità di pronunciarsi a riguardo nell'ambito del procedimento precontenzioso. Ricordando che, secondo una giurisprudenza costante, il procedimento deve basarsi sui motivi che sono stati esposti nella fase precontenziosa, esso afferma che sono irricevibili.

72 A tal proposito, la Commissione precisa in particolare che, nel suo ricorso, essa ha ritenuto utile segnalare, a titolo informativo, che l'insufficienza dei controlli effettuati in Finlandia cagiona in Svezia l'esistenza di una frode fiscale molto estesa basata sull'uso del gasolio da riscaldamento finlandese, frode che ha richiesto l'adozione di provvedimenti legislativi, senza tuttavia formulare una conclusione o un nuovo motivo di ricorso.

73 Inoltre, il governo finlandese conclude, in via principale, per l'irricevibilità delle conclusioni formulate nella memoria di intervento del governo svedese, in quanto esse non soddisfano le condizioni richieste dall'art. 37, n. 4, dello statuto della Corte di giustizia nonché dall'art. 93, n. 5, del regolamento di procedura della Corte.

74 In particolare, esso rileva, da un lato, che la Commissione non sostiene in alcuna sede che la normativa finlandese non garantisca il rispetto dell'aliquota minima di accisa prevista dalla direttiva 92/81 per quanto riguarda il gasolio utilizzato come carburante. Tale conclusione del governo svedese non sarebbe quindi intesa a sostenere le conclusioni enunciate dalla Commissione, ma rappresenterebbe una conclusione nuova ed autonoma.

75 D'altra parte, il governo finlandese sostiene che la Commissione ha espressamente ammesso che i suoi argomenti sviluppati in ordine ai rapporti tra la Svezia e la Finlandia non rappresentano né una conclusione né un motivo nuovo, ma semplicemente una constatazione svolta a titolo informativo. Invocando a tal proposito la giurisprudenza della Corte, secondo cui l'interveniente può presentare argomenti diversi da quelli della parte che esso sostiene, purché siano diretti a sostenere le conclusioni di tale parte, esso afferma che il governo svedese, in quanto interveniente, non può validamente presentare esso stesso conclusioni o argomenti basati sulle conseguenze del regime finlandese per il Regno di Svezia.

76 Invece, la Commissione afferma che le conclusioni del Regno di Svezia sono ricevibili.

77 In particolare, essa afferma di condividere la tesi del governo svedese secondo cui l'imposta addizionale e il tributo sul carburante non sono diritti di accisa e ricorda di aver già segnalato tale posizione al governo finlandese nella lettera di diffida.

78 Peraltro, essa sostiene che gli elementi inizialmente presentati da essa stessa e, in seguito, dal governo svedese per quanto concerne il traffico organizzato tra la Finlandia e la Svezia devono essere ritenuti una prova delle conseguenze che il regime finlandese comporta al di fuori delle frontiere della Finlandia.

Giudizio della Corte

Sulla ricevibilità

Sulle eccezioni di irricevibilità relative al ricorso della Commissione

79 Risulta da una giurisprudenza costante che il procedimento precontenzioso ha lo scopo di offrire allo Stato membro interessato l'opportunità, da un lato, di conformarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del diritto comunitario e, dall'altro, di far valere utilmente i suoi motivi di difesa contro gli addebiti formulati dalla Commissione (v., in particolare, sentenze 10 maggio 2001, causa C-152/98, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-3463, punto 23, e 15 gennaio 2002, causa C-439/99, Commissione/Italia, Racc. pag. I-305, punto 10).

80 Ne deriva che la lettera di diffida indirizzata dalla Commissione allo Stato membro e il parere motivato emesso dalla Commissione delimitano l'oggetto della controversia, che non può più quindi essere esteso. Di conseguenza, il parere motivato della Commissione e il ricorso devono fondarsi sulle stesse censure (v., in particolare, sentenze 29 settembre 1998, causa C-191/95, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5449, punto 55, e 11 luglio 2002, causa C-139/00, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-6407, punto 18).

81 Ciò non significa tuttavia che debba sussistere in ogni caso una perfetta coincidenza tra l'esposizione dell'oggetto della controversia nel parere motivato e le conclusioni del ricorso, qualora l'oggetto della controversia, come definito nel parere motivato, non sia stato ampliato o modificato (v., in particolare, sentenze citate, Commissione/Germania, punto 56, e Commissione/Spagna, punto 19).

82 Orbene, occorre rilevare che, nella fattispecie, la Commissione non ha modificato l'oggetto della controversia cambiando i motivi del preteso inadempimento.

83 Infatti, sia durante il procedimento precontenzioso sia nel ricorso, la Commissione ha chiaramente precisato che essa contestava alla Repubblica di Finlandia di non aver adempiuto gli obblighi derivanti, da un lato, dall'art. 5, n. 1, della direttiva 91/82, in quanto la normativa finlandese non garantisce che siano applicati i corretti diritti di accisa sul gasolio in funzione della sua utilizzazione, e, dall'altro, dall'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, in quanto tale normativa non prevede un controllo fiscale adeguato relativamente all'applicazione delle esenzioni o delle aliquote di accisa ridotte all'uso degli oli minerali in conformità a tale ultima disposizione.

84 È certamente vero che solamente nel suo ricorso essa ha invocato per la prima volta le conseguenze che l'inadempimento contestato alla Repubblica di Finlandia comporta sul mercato degli oli minerali in Svezia. Orbene, tale elemento di fatto, che è volto ad illustrare l'insufficienza del sistema di controllo attuato dalla normativa finlandese, non modifica né la definizione né il fondamento del presunto inadempimento.

85 Del pari, l'argomentazione esposta dalla Commissione per la prima volta nel suo ricorso in ordine all'assenza di controllo fiscale sull'uso del gasolio da

riscaldamento in particolare nei settori dell'agricoltura, della silvicoltura e dei lavori pubblici non ha avuto la conseguenza di estendere ovvero di modificare l'oggetto del preteso inadempimento, in quanto l'obbligo di instaurare un simile controllo in tali settori è previsto esplicitamente dall'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81.

86 Ne risulta che, nel corso del procedimento precontenzioso, la Commissione ha definito in termini sufficientemente precisi l'oggetto della controversia enunciando gli obblighi derivanti dalle direttive 92/81 e 92/82 ai quali la Repubblica di Finlandia non si sarebbe adeguata.

87 Si deve quindi ritenere che il fatto che nel ricorso essa abbia espresso più dettagliatamente le censure già fatte valere in maniera più generica nella lettera di diffida e nel parere motivato non abbia inciso sulla portata della controversia.

88 Ne discende che le eccezioni di irricevibilità sollevate dal governo finlandese con riferimento al ricorso della Commissione devono essere respinte.

Sulle eccezioni di irricevibilità relative all'istanza di intervento del governo svedese

89 In ordine alla prima eccezione di irricevibilità sollevata a tale proposito dal governo finlandese, come indicata al punto 74 della presente sentenza, è

sufficiente ricordare che la prima censura della Commissione è basata sul fatto che la normativa finlandese non garantisce l'applicazione dell'aliquota minima dell'accisa sul gasolio usato come carburante, come risulta dall'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82.

90 Risulta quindi che l'argomentazione sviluppata a tale proposito dal governo svedese, come descritta al punto 56 della presente sentenza, è volta appunto a sostenere la conclusione della Commissione relativa alla prima censura da essa formulata.

91 In ordine alla seconda eccezione di irricevibilità, come indicata al punto 75 della presente sentenza, si deve ricordare che l'art. 37, n. 4, dello Statuto della Corte di giustizia non si oppone a che un interveniente presenti argomenti differenti da quelli della parte che esso sostiene, purché siano diretti a sostenere le conclusioni di tale parte (v., in particolare, sentenze 19 novembre 1998, causa C-150/94, Regno Unito/Consiglio, Racc. pag. I-7235, punto 36, e 8 luglio 1999, causa C-200/92 P, ICI/Commissione, Racc. pag. 4399, punto 31).

92 Orbene, occorre rilevare che l'argomentazione sviluppata dal governo svedese, come descritta ai punti 57-65 della presente sentenza, che mira a dimostrare come l'insufficienza del regime di controllo fiscale finlandese abbia la conseguenza di ostacolare l'applicazione effettiva della normativa svedese che attua le disposizioni comunitarie pertinenti, mira a contribuire all'accoglimento del ricorso della Commissione, apportando alla controversia un chiarimento di carattere complementare. Infatti, tale argomentazione riguarda appunto le carenze del controllo fiscale presentate dalla Commissione come origine dell'inadempimento contestato alla Repubblica di Finlandia.

93 Ne discende che le eccezioni di irricevibilità sollevate nei confronti dell'istanza di intervento del governo svedese devono del pari essere respinte.

Nel merito

94 Il regime finlandese relativo all'uso del gasolio come carburante, come risulta dalle leggi nn. 722/1966, 337/1993 e 1472/1994 e come attuato nella pratica, si fonda su due elementi principali. Da un lato, i proprietari o detentori dei veicoli a motore sono obbligati a dichiarare preliminarmente alle autorità fiscali la loro intenzione di cominciare a utilizzare il gasolio da riscaldamento come carburante e a versare un'imposta addizionale e/o un tributo sul carburante. Dall'altro, le autorità vigilano sul rispetto di tali condizioni mediante controlli stradali e le infrazioni rilevate sono sanzionate con prelievi fiscali applicati ipso iure e il cui importo è sufficientemente elevato da produrre un effetto dissuasivo.

95 Come emerge dai punti 38, 56 e 77 della presente sentenza, è pacifico che l'imposta addizionale e il tributo sul carburante, la cui riscossione è prevista in base a una dichiarazione preliminare, non costituiscono diritti di accisa. Risulta quindi che la normativa finlandese, laddove prevede la possibilità di utilizzare come carburante il gasolio assoggettato all'aliquota minima di imposta, non può essere considerata conforme all'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82, il quale impone che il gasolio utilizzato come carburante sia assoggettato all'aliquota minima di accisa ivi prevista, essendo irrilevante in tal senso il fatto che tale possibilità sia, stando al governo finlandese, puramente teorica.

96 Per stabilire se il regime finlandese raggiunga gli obiettivi perseguiti dalla normativa comunitaria, in quanto, secondo il governo finlandese, esso impedisce, nella pratica, l'uso del gasolio soggetto a minore imposta come carburante, va precisata la portata degli obblighi che derivano agli Stati membri dalle disposizioni dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82, lette in combinato disposto con quelle di cui all'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81.

97 A tale proposito, si deve rilevare che, anche se l'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82 impone agli Stati membri l'obbligo di garantire che gli oli minerali utilizzati come carburante siano assoggettati quanto meno all'aliquota di accisa ivi stabilita, l'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81 elenca taluni settori nei quali l'uso di oli minerali come carburante può beneficiare di esenzioni o di aliquote ridotte, purché tale uso sia sottoposto a controllo fiscale.

98 Infatti, ai sensi del sesto 'considerando' della direttiva 92/81, gli Stati membri devono vigilare affinché l'applicazione delle esenzioni o delle aliquote ridotte all'interno del loro territorio non comporti distorsioni della concorrenza. A tal fine, essi devono attuare un controllo fiscale che, come risulta dall'art. 8, n. 1, di tale direttiva, sia volto ad evitare frodi, evasioni o abusi.

99 Risulta quindi dall'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82, letto in combinato disposto con l'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, che l'esercizio di un controllo fiscale efficace rappresenta una condizione necessaria alla corretta applicazione delle diverse aliquote dei diritti di accisa cui sono sottoposti gli oli minerali in funzione del loro uso.

100 Più precisamente, ne deriva che, al fine di garantire l'effettività del regime dei diritti di accisa instaurato da tali disposizioni per quanto riguarda gli oli minerali utilizzati come carburante, gli Stati membri sono tenuti ad attuare, nel loro diritto interno, meccanismi che impediscano nella pratica l'uso come carburante degli oli minerali destinati ad essere utilizzati ad altri fini e pertanto soggetti, in conformità alle disposizioni degli artt. 5, n. 2, della direttiva 92/82 e 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, a un'aliquota di accisa inferiore al tasso minimo fissato dall'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82.

101 Occorre quindi verificare se il meccanismo adottato dalla normativa finlandese risponda, sotto il profilo delle sue modalità esecutive, ai requisiti di effettività derivanti dal regime comunitario dei diritti di accisa applicabile agli oli minerali, come descritti ai punti 97-100 della presente sentenza.

102 L'assenza di limitazioni o di controlli a livello della distribuzione del gasolio da riscaldamento, che è messo in libera vendita nelle stazioni di servizio, crea inevitabilmente una situazione di fatto favorevole ai comportamenti fraudolenti. È pertanto con riferimento a tale situazione che si deve valutare l'efficacia del meccanismo instaurato dalla disciplina finlandese al fine di prevenire gli abusi.

103 Orbene, risulta dai dati statistici prodotti dinanzi alla Corte, come indicati ai punti 51 e 54 della presente sentenza, che il controllo esercitato a tal fine dalle autorità di polizia e doganali a livello del consumatore finale non rappresenta un adeguato strumento di lotta contro l'elevato rischio di abuso rappresentato dall'inserimento delle stazioni di servizio nella catena di distribuzione del gasolio da riscaldamento. Si deve ricordare a tale proposito che, secondo le indicazioni fornite a titolo di esempio dal governo finlandese, nel 1999 le autorità hanno effettuato 3 923 controlli su un totale di 755 377 veicoli e trattori diesel immatricolati in Finlandia, cui vanno aggiunti i veicoli diesel immatricolati all'estero che circolano in Finlandia, e che, sempre secondo il governo finlandese, i controlli stradali effettuati su tutto il territorio finlandese sono dell'ordine di 3 000 - 5 000 l'anno.

104 L'insufficienza del regime di controllo instaurato dalla disciplina finlandese è peraltro confermata dall'ampiezza della frode fiscale richiamata dal governo svedese, senza essere contraddetto dal governo finlandese, e che deriva dall'introduzione clandestina in Svezia di gasolio da riscaldamento proveniente dalla Finlandia.

105 Questa analisi non è messa in discussione dall'argomento del governo finlandese secondo cui l'imposizione di controlli o di altre misure di carattere restrittivo a livello della vendita e della distribuzione del gasolio da riscaldamento non avrebbe alcun senso in quanto è sempre possibile estrarre il gasolio da riscaldamento contenuto nei serbatoi degli immobili e lo stesso rischio esiste per quanto concerne i rifornimenti destinati all'agricoltura, alla silvicoltura e ai lavori pubblici. È significativo in tal senso che il governo finlandese stesso non abbia dedotto alcun argomento volto a dimostrare che tale possibilità potrebbe essere all'origine delle infrazioni rilevate nell'ambito dei controlli stradali effettuati in Finlandia o che essa abbia un qualsiasi rapporto con le carenze del regime finlandese evidenziate dalla Commissione.

106 Inoltre, non è contestato che il gasolio da riscaldamento utilizzato come carburante nell'agricoltura, nella silvicoltura e nei lavori pubblici è, di regola, consegnato a domicilio o nelle aziende, cioè al di fuori delle stazioni di servizio.

107 Per quanto riguarda infine gli argomenti del governo finlandese vertenti sul fatto che l'introduzione, nella legislazione finlandese, di un divieto formale di utilizzare il gasolio da riscaldamento come carburante, accompagnato da sanzioni penali, non impedirebbe tale uso in maniera più efficace rispetto al regime attuale, è sufficiente rilevare che questo obiettivo potrebbe essere conseguito in modi diversi, non necessariamente implicanti la repressione penale. Infatti, come ha sostenuto la Commissione, senza essere contraddetta dal governo finlandese, un

tale divieto, accompagnato da sanzioni amministrative, non dovrebbe scontrarsi con difficoltà insormontabili.

108 Si deve quindi concludere che dall'esame delle modalità applicative del meccanismo di controllo fiscale attuato dalla normativa finlandese emerge che tale meccanismo non permette di conseguire l'obiettivo perseguito dall'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82, letto in combinato disposto con l'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, in quanto non può impedire effettivamente l'uso come carburante di oli minerali destinati ad altri fini — e, pertanto, assoggettati a minore imposta — né può garantire che il gasolio utilizzato come carburante sia effettivamente assoggettato all'aliquota all'aliquota minima di accisa prevista da tali disposizioni.

109 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre dichiarare che la Repubblica di Finlandia, avendo mantenuto in vigore le disposizioni legislative e regolamentari relative all'uso del gasolio come carburante, così come sono attuate nella pratica, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva 92/81, nonché dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/82.

Sulle spese

110 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica di Finlandia, rimasta soccombente, va condannata alle spese. Il Regno di Svezia, intervenuto a sostegno delle conclusioni presentate dalla Commissione, sopporta le proprie spese, ai sensi dell'art. 69, n. 4, di tale regolamento.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione)

dichiara e statuisce:

1) **La Repubblica di Finlandia, avendo mantenuto in vigore le disposizioni legislative e regolamentari relative all'uso del gasolio come carburante, così come sono attuate nella pratica, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 8, nn. 2 e 3, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, nonché dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/82/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali.**

2) **La Repubblica di Finlandia è condannata alle spese.**

3) **Il Regno di Svezia sopporterà le proprie spese.**

Skouris Gulmann Puissochet

Macken Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 27 novembre 2003.

Il cancelliere Il presidente

R. Grass V. Skouris