SENTENZA DELLA CORTE (QUINTA SEZIONE)
DELL'11 DICEMBRE 1984 [1]

Procedimento penale contro J. G. Abbink (domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dall'Arrondissementsrechtbank di Arnhem)

«Importazione temporanea di autoveicoli — franchigia dai dazi doganali»

Causa 134/83

Massime

Libera circolazione delle merci — Normativa nazionale che vieti ai residenti di usare veicoli in regime d'importazione temporanea — Mancata eccezione per l'uso senza intenzione fraudolenta — Compatibilità col trattato — Periodo di cui trattasi
(Direttiva del Consiglio n. 83/182)

Le norme del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci non ostano a che una normativa nazionale imponga ai residenti nel territorio di uno stato membro il divieto, sanzionato penalmente, di usare autoveicoli che abbiano fruito di un regime d'importazione temporanea e che siano quindi esenti dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, nemmeno se detta normativa non eccettua i casi in cui l'uso di detti autoveicoli avviene senza l'intenzione di evadere l'imposta.

Questa massima riguarda il periodo che è terminato con l'entrata in vigore della direttiva n. 83/182 la quale disciplina la materia a partire da quel momento.

Nel procedimento 134/83,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte a norma dell'art. 177 del trattato CEE dall'Arrondissementsrechtbank di Arnhem nel procedimento penale dinanzi ad esso pendente a carico di

J. G. ABBINK, residente in Rijnsburg, Paesi Bassi,

1 — Lingua processuale: l'olandese.

domanda vertente sull'interpretazione delle disposizioni del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci in relazione ad una disciplina nazionale, la quale, comminando sanzioni penali, vieta ai residenti di uno stato membro l'uso degli autoveicoli contemplati da una disciplina relativa all'importazione temporanea, vale a dire importati in franchigia da dazio doganale, normativa applicata anche nel caso in cui detto impiego sia sporadico e non implichi alcuna intenzione di frode fiscale,

LA CORTE (quinta sezione),

composta dai signori O. Due, presidente di sezione, C. Kakouris, U. Everling, Y. Galmot e R. Joliet, giudici,

avvocato generale: P. VerLoren van Themaat
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

Gli antefatti, lo svolgimento del procedimento e le osservazioni presentate a norma dell'art 20 del protocollo sullo statuto delle Corte di giustizia delle Comunità europee si possono così riassumere.

I — Gli antefatti e il procedimento scritto

1. Come si desume dall'ordinanza di rinvio e dal fascicolo processuale, l'imputato nella causa principale, cittadino olandese e residente a Rijnsburg nei Paesi Bassi, lavora come autista venditore presso un negozio di fiorista appartenente al figlio, ubicato in Saarbrücken, nella Repubblica federale di Germania; l'imputato ha pure un certificato di residenza (Wohnsitzbescheinigung) rilasciato dalle autorità di questa città.

Gran parte dei fiori e delle piante venduti da detto negozio provengono dal mercato di Aalsmeer nei Paesi Bassi.

I fiori acquistati ad Aalsmeer vengono trasportati dall'imputato a Saarbrücken, ove lo stesso si occupa anche della vendita e della consegna alla clientela.

Per gli spostamenti necessari all'acquisto dei fiori e al loro trasporto a destinazione in Germania, con brevi soste a metà settimana e al sabato e alla domenica presso la sua famiglia a Rijnsburg, l'imputato nella causa principale si serve di un autocarro e di un'autovettura, di proprietà dell'impresa di suo figlio o dei quali dispone in leasing, immatricolati in Germania.

Il 7 dicembre 1981, le autorità doganali olandesi constatavano che l'imputato nella causa principale guidava nei Paesi Bassi un autoveicolo immatricolato in Germania, commettendo così infrazione alle disposizioni dell'art. 25 della «Beschikking Vrijstellingen Tariefbesluit 1960», in quanto per detto autoveicolo non era stato versato il dazio prescritto per l'importazione.

Nei confronti dell'autista veniva redatto processo verbale per infrazione alle disposizioni doganali vigenti in materia e l'ispettore dell'amministrazione finanziaria territorialmente competente chiedeva il versamento del dazio d'importazione, pari a 8 508 fiorini.

Contro la decisione della stessa autorità, con la quale veniva respinto il suo reclamo, l'Abbink promuoveva un ricorso dinanzi alla sezione fiscale del Gerechtshof di Arnhem.

Contemporaneamente, contro l'Abbink venivano intentate azioni penali dinanzi alla sezione penale dell'Arrondissementsrechtsbank di Arnhem per infrazione alle norme olandesi in materia d'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto all'interno della Comunità.

L'Arrondissementsrechtbank di Arnhem si è richiamato all'art. 7, n. 1, 2° comma della direttiva del Consiglio 28 marzo 1983 relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto (83/182/CEE, GU L 105, pag. 59), nonché al n. 2 dello stesso articolo relativo alla fissazione della residenza degli interessati ed ai mezzi di prova della stessa, dando per acquisito che l'imputato nella causa principale è residente nei Paesi Bassi.

D'altro canto, esso ha ritenuto che gli artt. 3-6 della direttiva summenzionata, relativi alla franchigia dalle tasse di cui all'art. 1°, dovute per l'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto per uso privato o per uso professionale e di autoveicoli, non si applicassero nella fattispecie, sicché l'imputato non poteva invocare queste disposizioni per fruire della franchigia dalla tassa d'importazione.

Inoltre, l'Arrondissementsrechtbank si è richiamato, da un lato, alla sentenza della Corte del 9 ottobre 1980 pronunciata nella causa 823/79, Carciati (Racc. 1980, pag. 2773) nella quale si è sancito che le norme del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci non impediscono che una disciplina nazionale prescriva ai residenti sul territorio di uno stato membro il divieto, la cui inosservanza implica sanzioni penali, d'impiegare autoveicoli in regime d'importazione temporanea e per i quali quindi non è stata corrisposta la tassa sul valore aggiunto.

D'altro canto, l'Arrondissementsrechtbank ha citato la risposta della Commissione alla questione scritta 22/82 posta il 17 marzo 1982 dal sig. Rogalla, membro del Parlamento, relativa all'impiego negli stati membri della Comunità europea di autoveicoli in perfetta regola quanto a immatricolazione e a tassazione. In questa risposta (GU C 262, pag. 1) il rappresentante della Commissione, richiamandosi alla sentenza summenzionata, ha sostenuto che l'impiego temporaneo, da parte del residente in un determinato

paese, di un veicolo straniero non può venir vietato se detto impiego esclude l'intenzione di evadere l'imposta.

Ritenendo che l'autista nella fattispecie, agisse in buona fede l'Arrondissementsrechtbank di Arnhem, tenuto conto degli elementi summenzionati, con ordinanza 30 maggio 1983 sospendeva il giudizio per sottoporre alla Corte di giustizia la seguente questione: «se alla luce della sopramenzionata risposta della Commissione, la normativa nazionale, sanzionata penalmente, che vieti ai residenti di uno stato membro di usare gli autoveicoli contemplati da una normativa in fatto d'importazione temporanea, e, quindi, importati in franchigia dai dazi d'importazione, sia compatibile con le disposizioni del trattato relative alla libera circolazione delle merci, nel caso in cui detto uso temporaneo abbia luogo senza l'intenzione di evadere l'imposta».

2. L'ordinanza del tribunale di Arnhem è stata registrata nella cancelleria della Corte l'11 luglio 1983. A norma dell'art. 20 del protocollo sullo statuto della Corte di giustizia delle Comunità europee, osservazioni scritte sono state depositate, il 6 settembre 1983, dalla Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai signori A. Haagsma e D. R. Gilmour, in qualità di agenti; dall'imputato nella causa principale, con l'avv. B. Coops; e dal governo olandese, rappresentato dal segretario generale del ministero degli affari esteri, sig. I. Verkade.

La Corte su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

Con ordinanza 28 marzo 1984 la Corte, a norma dell'art. 95, §§ 1 e 2 del suo regolamento di procedura, ha deciso di rimettere la causa alla quinta sezione.

II — Osservazioni scritte presentate a norma dell'articolo 20 del protocollo sullo statuto della Corte

1. Il *governo olandese* ritiene che la sua disciplina nazionale non sia incompatibile con il diritto comunitario. Anzitutto esso si richiama, in materia, alla sentenza pronunciata dalla Corte nella causa 823/79 (Procedimento penale a carico di Giovanni Carciati) il 9 ottobre 1980.

Esso sottolinea che la Corte ha anzitutto dichiarato che gli stati membri conservano, in forza della disciplina comunitaria in materia di IVA, un ampio potere d'intervento per quel che riguarda le importazioni temporanee, tra l'altro, onde poter combattere le frodi, a condizione di non adottare, nell'esercizio di detta facoltà, provvedimenti eccessivamente severi.

Esso aggiunge che la Corte ha inoltre dichiarato:

«Quanto poi al divieto imposto da uno stato membro alle persone residenti nel suo territorio di usare veicoli importati temporaneamente in franchigia, esso costituisce un mezzo efficace per prevenire le frodi fiscali e per assicurare che le imposte siano pagate nel paese di destinazione dei beni» (n. 10).

Secondo il governo olandese, ne consegue che la disciplina olandese in materia di franchigia, che non differisce fondamentalmente dalla disciplina cui si riferiva la Corte nel brano summenzionato, non può considerarsi come provvedimento eccessivamente severo.

Esso sostiene che questo modo di vedere trova sostegno nella direttiva del Consiglio 28 marzo 1983 n. 83/182/CEE relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto (GU L 105, del 23. 4. 1983, pag. 59) poiché, partendo dal principio che la tassa dev'essere stata versata nello stato membro di residenza, questa direttiva dichiara che la franchigia all'importazione temporanea in uno stato membro è riservata esclusivamente ai residenti negli altri stati membri (art. 3).

Il governo olandese dichiara di non condividere un'interpretazione della sentenza 823/79 secondo la quale l'impiego, da parte di residenti in un determinato stato membro, di veicoli che fruiscono di una franchigia fiscale per effetto di un'importazione temporanea non può venire vietato se colui che si serve del veicolo lo fa senza intenzione di frodare il fisco, e ciò per due motivi.

Il primo motivo è che una siffatta interpretazione includerebbe un elemento soggettivo (l'intenzione della persona in questione), che non figura nella summenzionata sentenza della Corte, dato che è stato affermato (n. 10 di detta sentenza) che un divieto generale, imposto ai residenti, di far impiego di autoveicoli importati temporaneamente in franchigia da dazio è un mezzo già sufficiente per prevenire le frodi.

Il secondo motivo riguarda la difficoltà di accertare la reale buona fede dell'utilizzatore del veicolo. Secondo il governo olandese, se le autorità fiscali degli stati membri dovessero dimostrare in ogni caso specifico che l'interessato aveva effettivamente l'intenzione di eludere il pagamento della tassa, si troverebbero di fronte ad un compito praticamente impossibile che si presterebbe a frodi su grande scala.

Il governo olandese segnala che l'avvocato generale a questo proposito nella causa 823/79 ha sostenuto che: «quanto poi al divieto imposto da uno stato membro alle persone che in esso risiedono di utilizzare veicoli temporaneamente importati in franchigia, esso costituisce — come giustamente osserva la difesa della Commissione — l'unico mezzo veramente efficace per prevenire le frodi fiscali ed assicurare che le imposte siano pagate nel paese di destinazione dei beni» ed inoltre «è infatti di tutta evidenza che, se fosse consentito anche ai residenti nello stato d'importazione di utilizzare gli autoveicoli importati in franchigia temporanea, sarebbe molto difficile individuare i casi di frode» (Racc. 1980, pag. 2784).

Il governo olandese sostiene quindi che un divieto come quello prescritto dall'art. 25 della «Beschikking Vrijstellingen Tariefbesluit 1960» non può considerarsi contrario ai principi della libera circolazione delle merci e che per questo motivo le autorità olandesi hanno pure la facoltà di comminare sanzioni penali per qualsiasi infrazione a detto divieto, come si dichiara nel n. 11 della summenzionata sentenza della Corte nella causa 823/79.

2. L'*imputato nella causa principale* sottolinea di esser stato denunciato per infrazione a norme e prescrizioni olandesi in materia d'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto all'interno della Comunità, ma allorché agiva come dipendente di un'impresa avente sede nella Repubblica federale di Germania.

Le denunce sporte nei suoi confronti sono quindi inconsistenti, da una parte in quanto egli agiva come mandatario del suo datore di lavoro ed eseguiva istruzioni che questi gli aveva impartito e,

dall'altra, in quanto né lui né il suo datore di lavoro avevano affatto intenzione di effettuare un'importazione fraudolenta.

Egli osserva che, se si vuol fare una rigida applicazione della normativa olandese in materia d'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto, sarebbe necessario, nei casi come la fattispecie, che ogniqualvolta un autoveicolo immatricolato in Germania e condotto da un automobilista che risiede anche nei Paesi Bassi, valica la frontiera tra la Repubblica federale di Germania e i Paesi Bassi si faccia una dichiarazione e venga versata la tassa sulla cifra d'affari nonché una tassa speciale di consumo.

Egli aggiunge che, poiché le tasse versate nei Paesi Bassi non vengono restituite in caso di reimportazione nella Repubblica federale di Germania, ne conseguirebbe una duplice tassazione per l'impiego di detto autoveicolo all'interno della Comunità.

Secondo l'imputato nella causa principale, siffatta legislazione è iniqua e costituisce violazione patente delle disposizioni comunitarie in materia di libera circolazione delle merci all'interno della Comunità.

Esso osserva che il problema del se una tassa sulla cifra d'affari ed una tassa speciale di consumo siano dovute dipende soltanto, in questi casi, dalla nazionalità dell'autista, mentre è irrilevante il fatto che l'autista agisca per conto del suo datore di lavoro straniero e che il veicolo sia impiegato esclusivamente per eseguire la missione che all'autista è stata affidata dal suo datore di lavoro. Altrettanto irrilevante è il fatto che il veicolo in questione, ad ogni viaggio, circoli solo per un giorno o due nel paese d'importazione, vale a dire durante brevissimi periodi.

Egli conclude quindi che una legge nazionale o una disposizione fondata su questa legge che, nella situazione specifica descritta in precedenza, conferisce alla autorità nazionali la facoltà di colpire personalmente l'autista in questione ingiungendogli di pagare la tassa sulla cifra d'affari e la tassa speciale di consumo e che conferisca alle autorità nazionali, che devono reprimere dette infrazioni, la competenza a promuovere procedimenti penali nei confronti dell'autista in questione, è palesemente in contrasto con la disciplina comunitaria in materia di libera circolazione delle merci all'interno della Comunità ed incompatibile con la disciplina stessa.

3. La *Commissione* delle Comunità europee rileva l'importanza pratica dei problemi che insorgono nella presente causa e commenta lo stato del diritto comunitario, nonché procede ad un'analisi giuridica delle incidenze delle normative e delle prassi degli stati membri in questa materia sulla libertà di circolazione delle merci e dei lavoratori, nonché sul diritto di stabilimento.

Quanto all'aspetto pratico del problema, la Commissione sottolinea che l'istituzione del mercato comune comporta un sempre maggior numero di situazioni familiari e professionali «frontaliere» per le quali è necessario ricorrere ai mezzi di trasporto stradali.

I rapporti d'affari si estendono sovente al di là della frontiera, ed è normale che i lavoratori risiedano in uno stato, ma abbiano il loro centro d'interesse professionale in un altro, sicché essi si recano e tornano dal lavoro con autoveicoli che sono immatricolati a loro nome nel paese in cui risiedono oppure sono immatricolati a loro nome o a nome della ditta da cui dipendono nel paese in cui lavorano.

La Commissione segnala che questo tipo di trasporto è disciplinato dalle norme fiscali ispirate al principio secondo cui chi risiede nel paese A non può guidare nel suo paese un veicolo immatricolato nel paese B e che detta norma è dettata dalla

preoccupazione di evitare frodi fiscali, nel senso che, se non vi fosse il divieto, sarebbe facile sottrarsi all'IVA e alla tassa di circolazione.

La Commissione ritiene tuttavia che la complessità e la varietà delle situazioni personali e professionali in questione fanno sì che il divieto tassativo di guidare un autoveicolo immatricolato in un altro paese risulta anacronistico di fronte alle esigenze della vita quotidiana sul piano personale e professionale.

Essa illustra le gravi difficoltà che insorgono perciò per i singoli e per le ditte interessate che, lungi dall'aver intenzione di frodare la legge, devono comunque rispettare questo divieto tassativo e cita come esempio alcune cause relative all'uso privato di autovetture, l'uso professionale di veicoli commerciali, l'uso privato e professionale di veicoli che appartengono ad una società nonché un caso specifico relativo al divieto imposto ad un cittadino della Repubblica federale di Germania di impiegare nel suo paese un'autovettura presa in locazione in un altro stato membro fino alla riparazione del suo autoveicolo danneggiato all'estero.

Essa osserva che, sovente, i singoli — per far fronte a questo divieto tassativo — devono sacrificare o il loro impiego per salvaguardare la loro vita familiare oppure la loro vita familiare per conservare il loro impiego. Essa aggiunge che, in alcuni casi, la cittadinanza dell'autista di un veicolo destinato al trasporto di merci impedisce la fornitura delle merci, poiché l'autoveicolo può venir sequestrato qualora l'autista non abbia la cittadinanza «giusta» e che infine la possibilità di migliorare il proprio reddito sfruttando il diritto alla libertà di stabilimento, viene ostacolata dal fatto che il singolo può incontrare problemi di questo genere al passaggio delle frontiere, salvo che egli faccia in modo di trovarsi sempre al volante di un autoveicolo immatricolato nello stato «giusto» onde evitare che il veicolo venga sequestrato nell'uno o nell'altro paese.

La Commissione osserva poi che alcuni di questi problemi sono stati risolti mediante l'adozione della direttiva 83/182/CEE del 28 marzo 1983 relativa alle franchigie fiscali da applicarsi all'interno della Comunità in materia di importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto.

Essa osserva tuttavia che queste franchigie riguardano solo tre categorie di situazioni:

a) quella dell'importazione temporanea, da parte di un non residente, di un'autovettura e di diversi altri mezzi di trasporto per una durata limitata (art. 3)

b) quella dell'importazione temporanea di un'autovettura per impiego professionale, sempre a condizione che la persona che importa sia residente fuori dallo stato d'importazione (art. 4) e

c) quella in cui un veicolo viene impiegato per recarsi al lavoro e tornarne, qualora residenza e sede di lavoro siano in stati diversi, a condizione che il veicolo sia immatricolato nel paese di residenza.

La Commissione ritiene che dette franchigie, che del resto non riguardano gli autoveicoli commerciali (cioè i veicoli destinati al trasporto di persone e merci, oppure ad un altro uso speciale a norma dell'art. 2a) della direttiva), siano insufficienti per risolvere i problemi ai quali devono far fronte i singoli che si trovano in situazioni non disciplinate dalla direttiva

e che, dovendo spostarsi dalla loro residenza alla sede di lavoro, situate in stati diversi, devono rispettare il divieto summenzionato.

Essa dichiara che, per risolvere questi problemi, la Comunità tenta di operare un'armonizzazione progressiva conformemente ai principi della direttiva 83/182/CEE.

Essa segnala che il problema essenziale deriva dalla primitiva definizione del termine «importazione» nella sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relativa alla tassa sulla cifra d'affari (77/388/CEE del 17. 5. 1977, GU L 145 del 13. 6. 1977), in quanto si considera importazione di merci il semplice passaggio di una frontiera da parte di un autoveicolo, sia esso destinato o meno a finalità diverse da quella di trasportare il suo occupante per un breve viaggio oppure per consegnare merci.

Sulla compatibilità della disciplina nazionale che, comminando sanzioni penali, vieta ai residenti di uno stato membro di servirsi di atuoveicoli contemplati da una disciplina in materia di importazione temporanea e quindi importati senza versare i dazi d'importazione, con le disposizioni del trattato CEE, qualora detto impiego temporaneo escluda palesemente l'intenzione di frode fiscale, la Commissione fa le seguenti osservazioni.

In materia di libera circolazione delle merci, essa ricorda che un'analoga questione è stata sottoposta alla Corte nella causa 823/79, Carciati (Racc. 1980, pag. 2773) nella quale la Corte ha ritenuto che gli stati membri conservano un largo potere di intervento in materia d'importazione temporanea, precisamente allo scopo d'impedire le frodi fiscali e che, se i provvedimenti adottati a questo scopo non sono eccessivamente rigorosi, sono compatibili con il principio della libertà di circolazione delle merci.

La Commissione osserva tuttavia che la situazione di fatto in quella causa era diversa da quella della fattispecie in esame, poiché allora si trattava di un cittadino italiano residente in Italia, che in Italia si serviva di un autoveicolo immatricolato in Germania che il proprietario tedesco gli aveva affidato per averlo a disposizione ad ogni sua venuta in Italia.

La Commissione pensa che il problema sostanziale sia quello del se le norme fiscali nazionali in questione ostacolino la libera circolazione delle merci nel senso che costituiscono una restrizione quantitativa alle esportazioni oppure una misura d'effetto equivalente incompatibile con l'art. 34. A questo proposito essa osserva che le norme nazionali di cui trattasi hanno in realtà lo scopo di combattere le frodi fiscali e non già scopi che la giurisprudenza costante della Corte ha definito incompatibili con l'art. 34 del trattato (ad esempio la causa 15/79 Groenveld/Produktschap voor Vee en Vlees, Racc. 1979, pag. 3409).

La Commissione si chiede tuttavia se siffatta interpretazione dell'art. 34 del trattato tenga debito conto della situazione della presente causa. Essa ritiene perciò che una norma assoluta che vieta a un cittadino olandese residente in Olanda di servirsi di un veicolo immatricolato in un altro stato membro, anche se per esportare merci dai Paesi Bassi in un altro Stato membro della Comunità, costituisce un ostacolo alla normale corrente degli scambi, sicché essa rappresenta una misura d'effetto equivalente ad una restrizione all'esportazione, vietata dall'art. 34.

Secondo la Commissione, nonostante l'autonomia di cui godono gli stati membri in materia fiscale, un divieto così radicale, come quello disposto dalla normativa olandese, è eccessivo se applicato

ad un veicolo che appartiene ad una società che ha sede fuori dai Paesi Bassi, le cui attività consistono nell'acquisto e nella vendita di fiori sul mercato internazionale e che è perfettamente libera di affidare i suoi autoveicoli al personale che ritiene indoneo. Poiché la ditta svolge quindi delle attività regolari che escludono qualsiasi intenzione di frode, il provvedimento circoscrive la sua libertà di organizzare la sua attività come meglio crede ed ostacola le esportazioni in modo incompatibile con il divieto contemplato dall'art. 34.

A giudizio della Commissione, dalla situazione della fattispecie emerge inoltre una infrazione all'art. 48, che recita:

«la libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità è assicurata al più tardi al termine del periodo transitorio».

Essa osserva che l'art. 48 viene applicato in forza del regolamento CEE 15 ottobre 1968 n. 1612 relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257 del 19. 10. 1968, pag. 2) e quindi il problema essenziale nel contesto della presente causa è quello di stabilire si i diritti conferiti dall'art. 48 e dal regolamento CEE n. 1612/68 possono venir invocati da un cittadino dello stato A contro restrizioni imposte dallo stato A qualora detti provvedimenti ledano il suo diritto di occupare un posto nello stato B. La Commissione ritiene che si tratti di un problema di discriminazione a rovescio che la Corte non pare ancora aver risolto sotto questo profilo. Essa osserva che la questione si è posta in relazione all'art. 52, nella causa Knoors 115/78 (Racc. 1979, pag. 399), nella causa Auer, 136/78 (Racc. 1979, pag. 437) e nella causa Broekmeulen/Huisarts Registratie Commissie, 246/80 (Racc. 1981, pag. 2311) e che la questione è stata pure sollevata nella causa 175/78, Regina/Saunders (Racc. 1979, pag. 1129), causa che riguardava direttamente l'art. 48. La Commissione osserva che nelle cause Knoors e Auer la Corte poteva in un certo senso aver pronunciato sentenze contraddittorie, in quanto nella causa Knoors un cittadino olandese era legittimato ad invocare le disposizioni del diritto comunitario nei confronti dei Paesi Bassi, mentre nella causa Auer, un cittadino francese non era legittimato ad avvalersi delle disposizioni del diritto comunitario contro la Francia. Essa aggiunge tuttavia che l'elemento distintivo di queste due cause pare fosse costituito dalla struttura del diritto derivato, che è risultata determinante per l'esito di ciascuna delle due controversie.

La Commissione si richiama pure alla causa Broekmeulen, che era imperniata principalmente sull'interpretazione della direttiva 75/362/CEE, benché si affermi al n. 20 della motivazione della sentenza che gli artt. 48, 52 e 59 possono venir invocati da un cittadino nei confronti del proprio governo. Essa aggiunge che, nella causa Saunders, l'avvocato generale Warner, commentando la causa Knoors, ha espresso il parere che nulla di quanto la Corte aveva affermato fino a quel momento poteva considerarsi come enunciazione di un principio generale, secondo il quale nessuna disposizione del trattato, o nessuna delle sue disposizioni in materia di libera circolazione delle persone, possono applicarsi ad una situazione puramente interna di uno stato membro.

La Commissione ritiene che abbia scarsa importanza la ratio decidendi delle sentenze Knoors, Auer e Broekmeulen, dato che la fattispecie non riguarda una situazione puramente interna di uno stato membro, ma ha effetti immediati sulle possibilità d'impiego di lavoratori che cercano un posto in un altro stato mem-

bro; comunque è certo nella presente causa che, se l'imputato avesse avuto residenza in Germania, non sarebbe incappato nel divieto contemplato dalla disciplina nazionale in questione.

La Commissione sottolinea che questo divieto fa sì che chi risiede in Olanda non possa, nella fattispecie, occupare un posto in Germania se le mansioni connesse a questo lavoro implicano che egli debba condurre veicoli di proprietà del datore di lavoro nei Paesi Bassi e tornarne svolgendo attività professionali del tutto legittime. Questa limitazione costituisce dunque, secondo la Commissione, un'infrazione all'art. 48 del trattato.

Secondo la Commissione, insorge pure il problema del se le disposizioni in questione costituiscano una restrizione alla libertà di stabilimento sancita dall'art. 52. La Commissione ritiene che, per motivi analoghi a quelli enunciati dall'avvocato generale Warner nella causa Saunders, i diritti conferiti dall'art. 52, nella fattispecie, possano venir invocati anche nello stato membro di cui è cittadino l'interessato.

Essa sostiene che nessuno stato membro può comportarsi, in diritto o di fatto, in modo da vietare ai propri cittadini il libero esercizio del diritto di stabilimento in un altro stato membro.

Secondo la Commissione, il trattato mira a far sì che, nell'esercizio delle proprie attività economiche, un cittadino di uno stato membro come il datore di lavoro dell'imputato nella causa principale, insediato nella Repubblica federale di Germania, non venga ostacolato nella scelta del proprio personale da problemi come quello della cittadinanza prescritta per la guida dei veicoli necessari allo svolgimento delle proprie attività, dato che nella fattispecie una ditta tedesca che occupi un autista tedesco non avrebbe questi problemi. La Commissione ritiene quindi che le restrizioni come quelle di cui trattasi, conseguenti all'esercizio illimitato della sovranità fiscale da parte degli stati membri, incidono indirettamente sull'esercizio effettivo del diritto di stabilimento sancito dal trattato, in quanto esse determinano la scelta del personale.

A conclusione, la Commissione osserva che è possibile sostenere che il massimo che si possa richiedere agli stati membri in questo contesto è che essi autorizzino l'impiego di veicoli ad uso professionale sul loro territorio, mentre hanno invece facoltà di sancire un divieto assoluto allorché l'esercizio di un'attività professionale comporta problemi come quello di recarsi nella sede di lavoro e tornarne oppure di rendere visita alla propria famiglia che abita oltre frontiera. Tuttavia, a giudizio della Commissione, un'interpretazione così rigida della sovranità fiscale pare ignori le realtà della vita quotidiana sotto un profilo tanto professionale quanto personale.

La Commissione ammette quindi che è necessario esercitare il controllo fiscale in questo settore presumendo in una certa misura la frode, ma ritiene che detta presunzione non debba risolversi né in risultati del tutto sproporzionati rispetto al problema personale che si pone, né in infrazioni ad altre norme di diritto comunitario nell'ambito del controllo fiscale. A questo proposito essa ricorda la sentenza della Corte nella causa Gaston Schul (Racc. 1982, pag. 1409, n. 33) nella quale si dichiara che:

«La nozione di mercato comune, elaborata dalla Corte nella sua costante giurisprudenza, mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine di fondere i mercati nazionali in un mercato unico il più possibile simile ad un vero e proprio mercato interno. È importante che i vantaggi di tale mercato siano

garantiti, oltre che ai commercianti di professione, anche ai privati che si trovino a intraprendere operazioni economiche oltre le frontiere nazionali».

La Commissione sottolinea inoltre che, onde valutare la presente controversia nel contesto generale dei problemi ch'essa mette in luce, è opportuno dichiarare che vi è in realtà un reale conflitto di leggi dovuto, in molti casi, a un duplice vincolo con paesi diversi.

Essa osserva inoltre che, considerato a se stante, ciascuno degli argomenti ch'essa ha svolto nelle sue osservazioni può prestare il fianco alla critica, nel senso che la situazione della fattispecie non presenta esattamente i presupposti di fatto di cui agli artt. 34, 48 e 52 come sono stati interpretati ed applicati finora, ritiene tuttavia che, considerata nel suo insieme, la presente controversia, prototipo di un problema estremamente urgente, mette in risalto una condizione di fatto incompatibile con i fondamenti stessi del mercato comune visto nel suo complesso.

Essa propone dunque, tenendo conto in particolare della sentenza della Corte nella causa «Cassis de Dijon» (causa 120/78, Racc. pag. 649, nn. 8 e 14), di fornire al giudice nazionale la seguente soluzione:

«Nello stato attuale del diritto comunitario, gli ostacoli alla libera circolazione delle merci, alla libera circolazione dei lavoratori, all'esercizio del diritto di stabilimento o alla libera prestazione di servizi devono venir accettati nei limiti in cui dette disposizioni possono venire giudicate necessarie per soddisfare ad esigenze connesse in particolare con l'efficacia del controllo fiscale.

Tuttavia il divieto tassativo, imposto al cittadino di uno stato, di condurre in questo stato un veicolo immatricolato in un altro stato va oltre quanto è necessario a questo scopo e non può quindi prevalere come tale sulle libertà fondamentali contemplate dal trattato».

III — La fase orale

All'udienza del 20 giugno 1984, il governo danese, rappresentato dal sig. M. Mikaelsen, e la Commissione, rappresentata dal sig. Haagsma, in qualità d'agente, hanno svolto osservazioni orali ed hanno risposto a domande fatte loro dalla Corte.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 29 settembre 1984.

In diritto

1 Con ordinanza 30 maggio 1983, pervenuta alla Corte l'11 luglio seguente, l'Arrondissementsrechtbank di Arnhem ha sollevato, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale riguardante l'interpretazione delle disposizioni del trattato relative alla libera circolazione delle merci.

2 La questione è sorta in una causa penale promossa a carico dell'imputato nella causa principale per trasgressione delle norme olandesi in fatto d'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto nell'ambito della Comunità.

3 Come si desume dall'ordinanza di rinvio e dal fascicolo di causa, il reato consisteva nel fatto che l'imputato nella causa principale guidava nei Paesi Bassi un'autovettura da turismo, immatricolata nella Repubblica federale di Germania, che apparteneva ad un'impresa per il commercio dei fiori avente sede in Saarbrücken (Germania) di cui era impiegato, senza aver pagato i tributi all'importazione, mentre risiedeva nei Paesi Bassi, trasgredendo l'art. 25 del «Beschikking Vrijstellingen Tariefbesluit 1960» olandese. Detta autovettura era usata in relazione all'acquisto nei Paesi Bassi di fiori destinati ad essere venduti nella Repubblica federale di Germania.

4 Dinanzi al tribunale di Arnhem l'imputato nella causa principale ha invocato il trattato CEE e sostenuto che detta normativa nazionale recante divieto, sanzionato penalmente, ai residenti nei Paesi Bassi di usare un'autovettura immatricolata in un altro stato membro, senza alcuna eccezione per il caso in cui detto uso, per le esigenze di lavoro del guidatore, non sia fraudolento, è incompatibile col diritto comunitario.

5 Il giudice nazionale si è richiamato, in primo luogo, alla direttiva del Consiglio 28 marzo 1983 n. 83/182, relativa alle franchigie fiscali da applicarsi nell'ambito della Comunità in fatto d'importazione temporanea di determinati mezzi di trasporto (GU L 105, pag. 59), per concludere che, a parte il fatto che questa direttiva è posteriore ai reati di cui si fa carico all'imputato, questi non può basarsi su detta direttiva nell'invocare la franchigia d'importazione.

6 Il giudice nazionale si è poi richiamato alla sentenza 9 ottobre 1980 (Carciati, 823/79, Racc. pag. 2773) in cui la Corte ha affermato che le norme del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci non ostano a che una normativa nazionale imponga ai residenti nel territorio di uno stato membro il divieto, sanzionato penalmente, di usare degli autoveicoli che

abbiano fruito di un regime d'importazione temporanea e che siano quindi esenti dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto.

7 Infine, il giudice nazionale ha ricordato la risposta all'interrogazione scritta n. 22/82, formulata l'11 marzo 1982 da un membro del Parlamento europeo (GU C 262, pag. 1). Nella risposta la Commissione, richiamandosi alla sopramenzionata sentenza della Corte, ha dichiarato che l'uso temporaneo da parte del residente in un dato paese di un veicolo straniero non può essere vietato qualora non vi sia l'intenzione di evadere l'imposta.

8 Ritenendo che nella fattispecie l'imputato non avesse l'intenzione di evadere l'imposta, il tribunale ha sospeso il giudizio ed ha chiesto alla Corte se

«alla luce della sopramenzionata risposta della Commissione, la normativa nazionale, sanzionata penalmente, che vieti ai residenti di uno stato membro di usare gli autoveicoli contemplati da una normativa in fatto d'importazione temporanea, e, quindi, importati in franchigia dai dazi d'importazione, sia compatibile con le disposizioni del trattato relative alla libera circolazione delle merci, nel caso in cui detto uso temporaneo abbia luogo senza l'intenzione di evadere l'imposta».

9 Il governo olandese propone di attenersi a quanto deciso nella sopramenzionata sentenza 9 ottobre 1980 e di risolvere quindi la presente questione pregiudiziale senza tener conto degli aspetti soggettivi, quale l'esistenza dell'intenzione di evadere l'imposta. Non solo la sentenza sopramenzionata non avrebbe fatto alcuna riserva in proposito, ma anche, dato che è quasi impossibile che le autorità nazionali dello stato d'importazione accertino l'intenzione di evadere l'imposta, un'eccezione del genere darebbe luogo a numerosissime frodi. Di conseguenza, il divieto generale imposto ai residenti dello stato d'importazione di usare autoveicoli importati in franchigia fiscale sarebbe un mezzo necessario, in quanto di per sé efficace, per prevenire le frodi.

10 Il governo danese, nelle osservazioni orali, deduce del pari che i controlli destinati ad accertare se l'uso nello stato d'importazione di un autoveicolo

straniero avvenga con o senza l'intenzione di evadere l'imposta darebbero luogo a gravi difficoltà pratiche che andrebbero ad aggiungersi alla difficoltà di definire in modo preciso l'intenzione stessa. Esso propone quindi che quanto deciso nella sentenza Carciati sia confermato nel senso che la normativa nazionale che vieti senza eccezioni ai residenti di usare un autoveicolo immatricolato in un altro stato è conforme al principio di proporzionalità, come la Corte ha dichiarato nella sentenza sopramenzionata, e di conseguenza, compatibile col diritto comunitario. Siffatta interpretazione troverebbe conforto nella direttiva del Consiglio, posteriore ai fatti, 28 marzo 1983 n. 83/182, la quale subordina le esenzioni dai tributi in fatto d'importazione temporanea alla condizione che il veicolo esentato non sia prestato, né dato a nolo, né ceduto nello stato membro dell'importazione temporanea.

11 La Commissione sostiene che la normativa nazionale come quella cui il giudice nazionale si riferisce può costituire un ostacolo per l'esercizio della libertà di circolazione delle merci e dei lavoratori, come pure del diritto di stabilimento e della libera prestazione dei servizi. Benché questo ostacolo debba essere tollerato qualora sia necessario per soddisfare esigenze relative in particolare all'efficacia del controllo fiscale in fatto di franchigia all'importazione degli autoveicoli, il divieto assoluto, senza alcuna eccezione, fatto a tutti i residenti di uno stato membro di guidare, in questo stato, un autoveicolo immatricolato in un altro stato membro sarebbe eccessivo, in quanto andrebbe oltre ciò che è necessario a tale scopo e non può quindi prevalere come tale sulle libertà fondamentali contemplate dal trattato.

12 Si deve rilevare, in primo luogo, che la questione sollevata dal giudice nazionale riguarda unicamente il periodo che termina con l'entrata in vigore della sopramenzionata direttiva del Consiglio 28 marzo 1983 n. 83/182, la quale disciplina la materia a partire da questa data.

13 Come la Corte ha dichiarato nella sopramenzionata sentenza 9 ottobre 1980, gli stati membri avevano conservato, fino all'entrata in vigore della nuova direttiva, un ampio potere di disposizione in fatto d'importazione temporanea, precisamente allo scopo di impedire le frodi fiscali e i provvedimenti adottati a tale scopo, se non erano eccessivi, erano compatibili col principio della libera circolazione delle merci. Nella stessa sentenza la Corte ha ammesso che il divieto imposto da uno stato membro a coloro che risiedono nel

suo territorio di usare degli autoveicoli importati temporaneamente in franchigia costituisce un mezzo efficace per prevenire le frodi fiscali e garantire il pagamento dei tributi nel paese di destinazione delle merci. Infine la Corte ha rilevato che, una volta ammessa la compatibilità delle disposizioni del genere di quelle di cui si trattava nella sopramenzionata causa con le norme dell'ordinamento giuridico comunitario, non vi erano motivi per mettere in dubbio il potere di uno stato membro di sanzionare penalmente l'inosservanza della normativa nazionale.

14 Si deve aggiungere che queste massime non sono invalidate dal fatto che la normativa nazionale non contempli alcuna eccezione per il caso in cui l'autoveicolo sia usato senza l'intenzione di evadere l'imposta. La normativa mirante ad evitare le frodi fiscali, infatti, deve necessariamente basarsi su criteri obiettivi e controllabili. Ciò non si può dire del criterio fondato sull'intenzione dell'interessato.

15 Una normativa del genere non deve tuttavia risolversi nella doppia imposizione. Come la Corte ha infatti affermato nella sentenza 5 maggio 1982 (Schul, 15/81, Racc. pag. 1409), «l'imposta sul valore aggiunto riscossa da uno stato membro all'importazione, da un altro stato membro, di merci cedute da un privato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello stato membro importatore, costituisce un'imposizione interna superiore a quella applicata ai prodotti nazionali analoghi, ai sensi dell'art. 95 del trattato, qualora non sia presa in considerazione la quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello stato membro esportatore ancora incorporata nel valore della merce al momento dell'importazione»

16 La questione sollevata dall'Arrondissementsrechtbank di Arnhem va quindi risolta nel senso che le norme del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci non ostano a che una normativa nazionale imponga ai residenti nel territorio di uno stato membro il divieto, sanzionato penalmente, di usare degli autoveicoli che abbiano fruito di un regime d'importazione temporanea e che siano quindi esenti dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, nemmeno se detta normativa non eccettua i casi in cui l'uso di detti autoveicoli avviene senza l'intenzione di evadere l'imposta.

Sulle spese

17 Le spese sostenute dal governo olandese, dal governo danese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, al quale spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (quinta sezione),

statuendo sulla questione sottopostale dall'Arrondissementsrechtbank di Arnhem, con ordinanza 30 maggio 1983, dichiara:

Le norme del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci non ostano a che una normativa nazionale imponga ai residenti nel territorio di uno stato membro il divieto, sanzionato penalmente, di usare degli autoveicoli che abbiano fruito di un regime d'importazione temporanea e che siano quindi esenti dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, nemmeno se detta normativa non eccettua i casi in cui l'uso di detti autoveicoli avviene senza l'intenzione di evadere l'imposta.

Due Kakouris

Everling Galmot Joliet

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, l'11 dicembre 1984.

Per il cancelliere

H. A. Rühl

amministratore principale

Il presidente della quinta sezione

O. Due