CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL presentate il 4 marzo 2004 [1]

I — Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Korkein Hallintooikeus (Supremo tribunale amministrativo, Finlandia) ha ad oggetto l'interpretazione dell'art. 1 della direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/183/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili alle importazioni definitive di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro (in prosieguo: la «direttiva») [2]. In particolare, si pone la questione se l'imposta sugli autoveicoli da pagarsi prima della loro immatricolazione o messa in circolazione, ai sensi dell'Autoverolaki (legge relativa all'imposta sugli autoveicoli) 1482/1994, costituisca un diritto o un'imposta dalla quale debba essere esentato, ai sensi della citata normativa, un veicolo importato in Finlandia nell'ambito di un trasloco.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 105, pag. 64.

II — Ambito normativo

A — *Diritto nazionale*

2. Secondo l'art. 1, n. 1 dell'Autoverolaki (1482/1994) del 29 dicembre 1994, nella versione in vigore nel 1999 (in prosieguo: l'«AVL») è necessario pagare un'imposta sugli autoveicoli (in prosieguo: l'«Autovero») prima della loro immatricolazione o messa in circolazione in Finlandia.

3. Per «messa in circolazione» si deve intendere la messa in circolazione dell'autoveicolo in Finlandia, e ciò anche nel caso in cui l'autoveicolo non sia immatricolato (art. 2 AVL).

4. Secondo la norma fondamentale relativa all'obbligo fiscale, e cioè l'art. 4, n. 1, AVL, l'Autovero deve essere pagata da parte di chi importa un autoveicolo, o da chi lo produce in Finlandia.

5. Ai sensi dell'art. 5 AVL, i debitori d'imposta devono altresì pagare, sull'Autovero, l'imposta sul valore aggiunto, per l'ammontare determinato sulla base della Arvonlisäverolaki (legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«Arvonlisäverolaki») 1501/93.

6. L'ammontare dell'Autovero corrisponde, ai sensi dell'art. 6, n. 1, AVL, al valore imponibile del veicolo diminuito di FIM 4600 (ora EUR 770), e in ogni caso comunque ad almeno il 50% del valore imponibile del veicolo.

7. Ai sensi dell'art. 7, n. 1, AVL l'imposta per un veicolo importato usato viene riscossa come per un veicolo nuovo, ridotta però in misura proporzionale ai mesi per i quali il veicolo è stato già utilizzato. Ai sensi dell'art. 11, nn. 1 e 2, della legge l'ammontare dell'imposta si determina sulla base del valore di acquisto pagato dal debitore di imposta, il quale a sua volta si determina sulla base del valore doganale del veicolo.

8. Ai sensi dell'art. 25, n. 1, AVL l'imposta dovuta per un veicolo importato in occasione del trasloco di una persona che si trasferisce in Finlandia, e appartenente al patrimonio personale di questa, può essere ridotta, alle condizioni fissate in tale norma, di un importo massimo di FIM 80000 (ora EUR 13450).

B — *Diritto comunitario*

9. La direttiva, secondo i suoi 'considerando', ha l'obiettivo di eliminare gli ostacoli fiscali alla libera circolazione delle persone nell'ambito della Comunità. L'ambito di applicazione della direttiva è definito nel suo art. 1 nel modo seguente:

«(1) Gli Stati membri concedono, alle condizioni e nei casi indicati in seguito, una franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle accise e dalle altre imposte sul consum [o] normalmente esigibili all'atto dell'importazione definitiva, da parte di privati, di beni personali provenienti da un altro Stato membro.

(2) Non sono presi in considerazione dalla presente direttiva i diritti e le imposte specifici e/o periodici concernenti l'utilizzazione di questi beni all'interno del paese, quali ad esempio diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione di autovetture, tasse di circolazione stradale, canoni televisivi».

III — Fatti, procedimento principale e questione pregiudiziale

10. La sig.ra Lindfors, dopo aver vissuto parecchi anni all'estero, al momento del

proprio trasloco da un altro Stato membro delle Comunità europee in qualità di privato cittadino ha portato con sé un autoveicolo Audi A6 Avant facente parte del suo patrimonio personale. Ella aveva acquistato il veicolo in Germania: l'auto era stata consegnata il 20 marzo 1995, ed ella ne aveva preso possesso il 5 aprile 1995 nei Paesi Bassi.

11. L'ufficio doganale di Hanko (Hangon tullikamari), con decisione del 4 agosto 1999 relativa alla tassazione dell'auto, ha riconosciuto alla sig.ra Lindfors, ai sensi dell'art. 25, n. 1, AVL una riduzione d'imposta di FIM 80 000, ed ha determinato in FIM 16 556 l'Autovero da pagare, e in FIM 3 642 l'imposta sul valore aggiunto, per un totale quindi di FIM 20 198.

12. Contro il predetto provvedimento la sig.ra Lindfors ha presentato ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo di Helsinki (Helsingin Hallinto-oikeus), chiedendo l'annullamento dello stesso e la restituzione dell'imposta pagata. Ella ha sostenuto che l'Autovero costituisce un'imposta sul consumo ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva, e che quindi non poteva essere applicata al suo veicolo, importato nell'ambito di un trasloco.

13. Il Tribunale amministrativo di Helsinki ha respinto il ricorso. Esso ha ritenuto che l'Autovero si ricolleghi all'immatricolazione del veicolo o al suo utilizzo in Finlandia, e che sia quindi da considerarsi un'imposta specifica concernente l'utilizzazione del bene all'interno dello Stato ai sensi dell'art. 1, n. 2, della direttiva, al quale pertanto la direttiva non sarebbe applicabile.

14. La sig.ra Lindfors ha quindi chiesto al Tribunale supremo amministrativo (Korkein Hallinto-oikeus) di ammettere il suo appello nei confronti della decisione del Tribunale amministrativo di Helsinki, e di annullare tanto la predetta decisione quanto il provvedimento di applicazione dell'imposta sugli autoveicoli emesso dall'ufficio doganale.

15. Per chiarire se, sulla base della direttiva, un'imposta sugli autoveicoli come l'Autovero possa essere riscossa su un veicolo importato nell'ambito di un trasloco, il Tribunale supremo amministrativo ha deciso, con ordinanza del 10 ottobre 2002, di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale sulla seguente questione:

«Se occorra interpretare l'art. 1 della direttiva 83/183/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili alle importazioni definitive di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro, nel senso che l'imposta sulle autovetture riscossa, ai sensi della legge relativa all'imposta sulle autovetture [Autoverolaki], sugli autoveicoli importati in Finlandia da un altro Stato membro nell'ambito di un trasloco, è un'imposta di consumo ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva oppure nel senso che è un diritto o un'imposta specifica concernente l'utilizzazione del bene all'interno del paese, ai sensi dell'art. 1, n. 2, della direttiva».

IV — Sulla questione pregiudiziale

A — *Osservazioni introduttive*

16. Tranne che per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto — per la quale peraltro, nel caso di acquisto di autoveicoli nuovi, vigono alcune regole speciali [3] — la tassazione sugli autoveicoli è, a livello comunitario, in larga parte non armonizzata [4].

17. Le imposte e i diritti riscossi negli Stati membri con riferimento alle autovetture si differenziano quindi notevolmente non solo per il loro ammontare, ma anche per la loro struttura [5]. Determinate imposte in uno Stato membro non hanno alcun riscontro in altri Stati membri. In particolare un caso come il presente, in cui il giudice del rinvio chiede se una certa imposta nazionale sia da ricondursi a una determinata categoria di imposte prevista da una norma comunitaria, bisogna dunque tenere ben presente che mancano categorie comuni che consentano una esatta classificazione delle diverse imposte.

18. Tuttavia, per esigenze espositive — e poiché anche le parti nel presente procedimento sembrano muovere da un'analoga distinzione — intendo qui distinguere, sommariamente, fra tre tipi diversi di imposte o diritti che gli Stati membri riscuotono sulle autovetture.

19. In primo luogo vi sono imposte versate «una tantum», che definisco «imposte di immatricolazione», le quali devono essere pagate in concomitanza con l'acquisto, oppure quale presupposto per la messa in circolazione di un'autovettura nel territorio di uno Stato membro.

20. In secondo luogo, in quasi tutti gli Stati membri vengono riscosse — secondo diversi parametri di commisurazione — imposte da pagarsi a intervalli regolari o annualmente, quali ad esempio quelle che in Germania e in Austria sono chiamate «Kraftfahrzeugsteuern» (imposte sugli autoveicoli).

21. Infine, in occasione dell'immatricolazione di un veicolo in uno Stato membro

3 — Infatti essi, diversamente dalla regola generale, vengono tassati secondo il principio del luogo di destinazione anche nel caso di acquisto da parte di un privato: v. art. 28a della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»).

4 — V. sentenza 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen (Racc. pag. I-3193, punto 40).

5 — Un utile panorama è offerto sul punto dalla comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento del 6 settembre 2002 su «La tassazione delle autovetture nell'unione europea — Possibili interventi a livello nazionale e comunitario», COM (2002) 431 def., nonché da uno studio predisposto per la Commissione da TIS.PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, SA) sulla tassazione degli autoveicoli negli Stati membri dell'Unione europea, del gennaio 2002, disponibile in Internet su: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

possono essere previsti diritti a copertura dei costi amministrativi (tasse di immatricolazione).

22. Come risulta dagli atti, nonché dalle osservazioni del governo finlandese, anche in Finlandia vengono riscossi analoghi tributi per le autovetture.

23. L'Autovero è, come risulta già dall'AVL, un'imposta «una tantum», calcolata sulla base del valore imponibile, e che deve essere pagata per autovetture e per veicoli di altre categorie prima della loro immatricolazione o messa in circolazione; oltre all'Autovero viene altresì riscossa la cosiddetta imposta sul valore aggiunto, secondo la Arvonlisäverolaki finlandese.

24. In aggiunta vi sono però anche imposte da versare a intervalli regolari, quindi imposte sugli autoveicoli in senso stretto, e precisamente la Ajoneuvovero (imposta sui veicoli a motore, «bollo»), nonché la Moottoriajoneuvovero (imposta sui veicoli diesel).

25. Infine, nel caso di immatricolazione di un veicolo in Finlandia sono previsti anche diritti a la copertura dei costi amministrativi connessi all'immatricolazione (tasse di immatricolazione).

26. Oggetto del presente procedimento è soltanto l'Autovero, della quale la Corte si è già occupata nella causa Siilin: anche in essa ho presentato io le conclusioni [6].

27. Nella causa citata si trattava di stabilire se un'imposta come l'Autovero, nella forma e nell'ammontare che aveva al tempo, nel caso di importazione di un veicolo usato da un altro Stato membro, costituisse un tributo interno discriminatorio, in quanto tale vietato: e la Corte ha dato una risposta affermativa. Invece nel presente procedimento è necessario stabilire se un'imposta come l'Autovero finlandese possa essere riscossa — indipendentemente dalle modalità di determinazione o dall'ammontare — nel caso specifico di importazione definitiva di un'autovettura quale bene da traslocare nell'ambito di un cambiamento di residenza.

28. Il giudice del rinvio desidera essenzialmente sapere se la direttiva, con la franchigia fiscale prevista al suo art. 1, osti ad una simile imposizione fiscale.

29. Vorrei infine ricordare che la Commissione ha già sollevato la stessa questione in relazione all'imposta austriaca sul consumo normale di carburante (NOVA), nell'ambito del procedimento pregiudiziale tuttora pen-

6 — Conclusioni 25 ottobre 2001, causa C-101/00, Siilin (sentenza 19 settembre 2002, Racc. pag. I-7487).

dente di fronte alla Corte nella causa C-387/01 — nella quale però l'oggetto principale è la compatibilità della NOVA con gli artt. 23 CE, 25 CE e 39 CE, nonché con la sesta direttiva IVA — e che anche l'avvocato generale Tizzano ha preso posizione nelle sue conclusioni nell'ambito di quel procedimento [7].

B — *Principali argomenti delle parti*

30. Secondo la sig.ra *Lindfors* e la *Commissione* la direttiva, con la sua previsione di una franchigia fiscale, osta ad un'imposizione fiscale come quella di cui si discute nel procedimento principale. A loro giudizio l'Autovero costituisce un'imposta sul consumo ai sensi dell'art. 1, n. 1 della direttiva, riscossa al momento — o a motivo — di un'importazione definitiva di un bene.

31. La sig.ra Lindfors sostiene tra l'altro che l'Autovero viene in realtà riscossa, come risulta dalle formalità di dichiarazione dell'imposta, a motivo del fatto dell'importazione di un veicolo in Finlandia. Inoltre, che si tratti di un'imposta sul consumo ai sensi dell'art. 1, n. 1 della direttiva risulterebbe pure, indirettamente, dall'ambito di applicazione della direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto [8], nonché dalla proposta di direttiva del Consiglio relativa al trattamento fiscale delle autovetture trasferite a titolo permanente in un altro Stato membro nell'ambito di un cambio di residenza o utilizzate temporaneamente in uno Stato membro diverso da quello in cui sono immatricolate (in prosieguo: la «proposta della Commissione») [9].

32. La Commissione afferma che l'art. 1, n. 1 della direttiva vieta la riscossione di imposte il cui presupposto sia l'importazione. Tale divieto non potrebbe essere aggirato utilizzando, anziché l'importazione, un altro presupposto d'imposta, come l'immatricolazione. La Commissione puntualizza anche la necessità di interpretare la direttiva alla luce delle disposizioni sulla libera circolazione delle persone e sul divieto di doppia imposizione.

33. I *governi* di *Finlandia*, *Danimarca* e *Grecia*, che hanno presentato osservazioni nel presente procedimento, ritengono invece che un'imposta come l'Autovero non sia interessata dalla franchigia prevista dall'art. 1, n. 1, della direttiva e si richiamano anche, sul punto, alle conclusioni dell'avvocato generale Tizzano nella causa Weigel [10]. Essi concordano, nella sostanza, sul fatto che

7 — Conclusioni dell'avvocato generale Tizzano 3 luglio 2003, causa C-387/01, Weigel (Racc. pag. I-4984, paragrafi 40-56).

8 — GU L 105, pag. 59.

9 — COM(1998) 30 def. (GU C 108, pag. 75), nella versione modificata della proposta COM(1999) 165 def. (GU C 145, pag. 6).

10 — Conclusioni citate alla nota 7.

l'Autovero non sarebbe un'imposta riscossa al momento dell'importazione, ma piuttosto un tributo collegato all'utilizzo del bene. Se il veicolo non deve essere posto in circolazione in Finlandia — ad esempio nel caso, portato dal governo finlandese quale esempio, di un'auto destinata ad essere esposta in un museo — l'Autovero non deve essere pagata. Essa dovrebbe pertanto essere considerata quale tributo per l'utilizzo del veicolo, ovvero quale «diritto riscosso all'atto dell'immatricolazione di autovetture» ai sensi dell'art. 1, n. 2, della direttiva, e quindi non ricompresa nella franchigia fiscale.

34. Per quanto riguarda la proposta della Commissione e la direttiva 83/182, i citati governi traggono da tali testi elementi per un'interpretazione dell'ambito applicativo della direttiva opposta a quella della sig.ra Lindfors e della Commissione. Essi evidenziano pure che le imposte di immatricolazione quali l'Autovero non sono ancora armonizzate a livello comunitario, cosicché deve essere messa in conto, quale conseguenza di ciò, anche un'eventuale doppia imposizione. Il governo danese dichiara che l'eccezione relativa ai diritti di immatricolazione degli autoveicoli contenuta nell'art. 1, n. 2 della direttiva è stata inserita nel testo grazie alle pressioni della Danimarca in seno al Consiglio, proprio allo scopo di sottrarre espressamente le imposte di immatricolazione come l'Autovero dall'ambito di applicazione della direttiva.

35. La *Commissione*, in accordo con la sig.ra *Lindfors*, interpreta invece l'eccezione di cui all'art. 1, n. 2, come riferita solo alle spese o tasse amministrative connesse all'immatricolazione, e si fonda a tal fine soprattutto sul fatto che nelle versioni francese e inglese della direttiva si parla di «droits» e «fees» per l'immatricolazione di autoveicoli.

36. I *governi intervenuti* respingono quest'interpretazione sulla base di considerazioni linguistiche e sistematiche. In particolare, a livello di diritto comunitario nulla si opporrebbe in ogni caso alla riscossione di tasse a copertura dei costi amministrativi.

C — *Valutazione*

37. Ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva, essa si applica alle imposte sul consumo — «imposte sulla cifra d'affari», «accise» e «altre imposte sul consum[o]» — che «normalmente» sono «esigibili all'atto dell'importazione definitiva, da parte di privati, di beni personali provenienti da un altro Stato membro». A tali imposte sul consumo sono contrapposti, all'art. 1, n. 2, «i diritti e le imposte specifici e/o periodici concernenti l'utilizzazione di questi beni», per i quali la direttiva non trova mai applicazione. Quali esempi di tali tributi sono espressamente citati «diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione di autovetture, tasse di circolazione stradale, canoni televisivi».

38. La direttiva quindi distingue chiaramente, per definire il suo ambito di applicazione, tra le imposte (di consumo) e i tributi connessi all'importazione, da un lato, e quelle che riguardano invece l'utilizzo del bene, dall'altro.

39. Questa distinzione fa anche e innanzitutto chiarezza, in quanto non sarebbe ben comprensibile perché mai un cittadino comunitario, il quale sposti durevolmente la propria residenza in un altro Stato membro e lì di conseguenza risieda e faccia uso di beni, dovrebbe essere sottratto ai tributi che, in tale Stato membro, sono connessi all'utilizzo dei beni stessi.

40. Un ostacolo tributario direttamente connesso alla libera circolazione delle persone deriva invece senza dubbio, per contro, da imposte e tributi collegati all'importazione dei beni.

41. Per quanto riguarda la questione di quali possano essere le imposte o tributi collegati all'importazione di cui all'art. 1, n. 1 della direttiva, non si deve però pensare a dazi o a tributi analoghi ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE, anche se naturalmente, secondo la giurisprudenza, una caratteristica di tali tributi è rappresentata proprio dal fatto che essi sono riscossi a causa di una importazione, o poiché viene oltrepassato il confine di uno Stato [11]. È chiaro però che la direttiva non si riferisce ad essi, se non altro poiché simili imposizioni finanziarie sono già direttamente vietate a livello di diritto primario, e non possono neppure essere sottoposte a misure di armonizzazione ai sensi dell'art. 99 CE.

42. Nell'art. 1, n. 1 della direttiva si fa piuttosto riferimento alle imposizioni interne — per utilizzare il concetto di cui all'art. 90 CE — ovvero a imposte indirette o — più precisamente — a imposte sui consumi, le quali hanno l'importazione quale fatto generatore dell'imposta.

43. Esempi di tal genere oggi non vengono forse nemmeno subito alla mente, ma non va dimenticato che la direttiva risale ancora al periodo precedente l'introduzione del mercato interno (1° gennaio 1993), e anteriore ai progressi conseguiti verso il superamento degli ostacoli tributari alla circolazione intracomunitaria delle merci. Al tempo gli Stati membri potevano ancora riscuotere, in particolare, imposte sulla cifra d'affari all'importazione e altre specifiche imposte sui consumi, aventi come presupposto l'importazione di merci [12].

11 — V., tra le altre, sentenza 17 giugno 2003, causa C-383/01, De Danske Bilimportører (Racc. pag. I-6065, punto 34).

12 — V. ad esempio l'imposta belga sulla cifra d'affari all'importazione, riscossa anche sugli autoveicoli, di cui si è occupata la sentenza 3 ottobre 1985, causa 249/84, Profant (Racc. pag. 3237).

44. Per quanto riguarda le imposte sul valore aggiunto, quale presupposto del superamento delle frontiere fiscali la direttiva 91/680/CEE [13] ha cancellato il principio della tassazione al momento dell'importazione e l'ha sostituito, per gli scambi commerciali intracomunitari, con il principio dell'imposizione al momento dell'acquisto, secondo il principio del paese di destinazione. Da allora, le imposte sulla cifra d'affari all'importazione sono ammesse solo nell'ambito degli scambi commerciali con Stati terzi.

45. Vero è che, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva IVA, gli Stati restano liberi di mantenere o introdurre, discrezionalmente, imposte sui consumi e altre imposte indirette, purché queste non abbiano il carattere di imposte sulla cifra d'affari ai sensi della sesta direttiva, e non pregiudichino il funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto [14]. Tuttavia va osservato in ogni caso, in relazione alle imposte sul consumo — e anche a speciali imposte sul consumo riscosse sugli autoveicoli — che, ai sensi dell'art. 3, n. 3 della cosiddetta «direttiva sistema» 92/12/CEE [15], tali imposte non possono comportare, nel mercato interno comunitario, «formalità connesse al passaggio di una frontiera». In tal modo la possibilità per gli Stati membri di introdurre o mantenere imposte speciali sui consumi, le quali abbiano come presupposto l'importazione ovvero il passaggio della frontiera, risulta de facto notevolmente limitata, non però del tutto esclusa [16].

46. Non intendo approfondire ulteriormente queste considerazioni, che devono però servire a introdurre la verifica della possibilità di classificare un'imposta con i connotati dell'Autovero nell'ambito della franchigia fiscale prevista dalla direttiva.

47. Secondo l'AVL, il fatto generatore d'imposta nel caso dell'Autovero è l'immatricolazione o la messa in circolazione del veicolo in Finlandia.

48. Perfino la Commissione e la sig.ra Lindfors partono dal presupposto che la franchigia fiscale ex art. 1, n. 1 della direttiva si riferisce a imposte che hanno quale presupposto l'importazione. Esse sostengono però che l'Autovero, nonostante l'indicazione nell'AVL dell'immatricolazione o della messa in circolazione quali criteri di collegamento, deve in realtà essere ritenuta un'imposta riscossa al momento dell'importazione.

13 — Direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1).

14 — V., tra le altre, sentenze 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink (Racc. pag. 2671, punto 17) e 8 luglio 1986, causa 73/85 , Kerrutt (Racc. pag. 2219, punto 22).

15 — 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).

16 — V. sul punto anche Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1, (1993), 41 (42). V., per un esempio di imposta speciale sui consumi riscossa su veicoli anche al momento dell'importazione, sentenza 23 ottobre 1997, causa C-375/95, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-5981).

49. In udienza il governo finlandese ha spiegato, a mio avviso in maniera convincente, che la dichiarazione ai fini dell'Autovero o il suo pagamento non debbono, nella prassi, avvenire al momento del passaggio del confine o al momento dell'importazione e che, inoltre, le formalità doganali descritte dalla sig.ra Lindfors si riferiscono all'importazione da uno Stato terzo. Dalle modalità con cui avviene in concreto il trasferimento non si può pertanto concludere, nel caso di un'imposta come l'Autovero, che si tratti di un'imposta riscossa al momento o a causa dell'importazione.

50. Ritengo invece più rilevante l'argomento della Commissione secondo cui anche un'imposta come l'Autovero, la quale formalmente si riconnette all'immatricolazione o alla messa in circolazione, dovrebbe essere considerata un'imposta sul consumo o sulla cifra d'affari riscossa al momento dell'importazione, ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva: tale identificazione non potrebbe essere aggirata indicando un fatto generatore dell'imposta diverso dall'importazione.

51. Sul punto va innanzitutto tenuto presente che — come ha spiegato il governo finlandese con l'esempio dell'autoveicolo che deve essere esposto in un museo — un'imposta come l'Autovero non funziona come una «vera» imposta sul consumo, riscossa al momento dell'importazione: ciò poiché essa non opera, nonostante l'ingresso in Finlandia, se non nel momento in cui l'auto deve essere messa in circolazione, oppure immatricolata.

52. Naturalmente si potrebbe sostenere che, in realtà, l'immatricolazione o la messa in circolazione sono presupposti alternativi praticamente comparabili all'importazione, tanto più che si può ipotizzare che la grande maggioranza dei veicoli importati in uno Stato membro siano anche destinati ad essere utilizzati.

53. La Corte si è già occupata, in un altro contesto, nella sua sentenza nella causa 391/85, dell'argomento della Commissione secondo cui l'imposta di immatricolazione sulle auto nuove al tempo vigente in Belgio avrebbe in realtà rappresentato un'imposta sul valore aggiunto. Il governo belga sostenne, tra l'altro, che le due imposte si potevano distinguere perché si fondavano su due diversi fatti generatori (consegna/immatricolazione) [17].

54. La Corte stabilì, sul punto, che «questa tesi può essere accolta solo se le due imposte fossero effettivamente indipendenti l'una dall'altra». Essa ha alla fine negato, in quel caso, l'autonomia dell'imposta di immatricolazione, ciò tuttavia sul presupposto che, in quel caso, sussisteva tra l'imposta di immatricolazione e l'imposta sul valore aggiunto

17 — Sentenza 4 febbraio 1988, causa 391/85, Commissione/Belgio (Racc. pag. 579, punti 14 e 22).

un nesso diretto, attraverso il meccanismo d'imputazione, che eliminava la differenza tra i fatti generatori delle due imposte [18].

55. Nel caso presente, tuttavia, l'Autovero non presenta alcun comparabile nesso con un'imposta sul valore aggiunto da pagarsi al momento dell'importazione. Alla luce di ciò la differenza tra un'imposta come l'Autovero e un'imposta sul consumo riscossa a motivo dell'importazione appare, con riferimento ai rispettivi fatti generatori, abbastanza rilevante da far escludere, ai sensi dell'art. 1, n. 1, l'assimilazione delle due.

56. Ne concludo che un'imposta come l'Autovero non costituisce un'imposta sulla cifra d'affari, un'accisa o un'altra imposta sul consumo riscossa al momento dell'importazione, ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva. La considerazioni già svolte hanno però anche messo in evidenza che tali concetti di imposta non possono essere distinti in modo netto, e che il solo fatto che un'imposta sia riscossa a seguito o quale presupposto di un'immatricolazione non esclude di per sé che essa possa essere ritenuta anche una sorta di imposta di consumo all'importazione.

57. A questo proposito è ora necessario passare all'art. 1, n. 2 della direttiva. Dai progetti di direttiva dell'epoca risulta che tale previsione, originariamente non contenuta nella proposta della Commissione, fu inserita nella direttiva per accogliere il desiderio espresso da alcuni Stati di una precisazione dell'ambito applicativo della direttiva [19]. Tale disposizione fa esplicito riferimento a «diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione di autovetture»: tra i quali, a giudizio dei governi intervenuti, si devono annoverare le imposte come l'Autovero.

58. La posizione della Commissione, secondo cui con ciò si dovrebbero intendere solo gli eventuali diritti da pagare a copertura dei costi amministrativi dell'immatricolazione, non mi convince per varie ragioni.

59. In primo luogo, soprattutto il governo danese, in particolare in udienza, ha correttamente rilevato che tale posizione non può essere fondata in modo convincente su un'interpretazione puramente letterale dell'art. 1, n. 2 della direttiva. Considerando le pratiche e le tradizioni fortemente differenti degli Stati membri per quanto riguarda la tassazione, è necessario al riguardo un atteggiamento a priori prudente. Così, se si individua un sostegno alla tesi della Commissione nel testo francese, con la distinzione tra «taxes» e «droits», nel testo tedesco, ad esempio, un simile sostegno non appare esserci, poiché i due termini

18 — Ibidem, punto 25.

19 — Documento interno n. 6205/79 del gruppo di lavoro del Consiglio Affari finanziari del 23 aprile 1979, presentato dal governo danese, previa autorizzazione del Consiglio, quale allegato alla propria presa di posizione, pag. 3.

«Steuern» e «Abgaben» possono essere perfettamente utilizzati come sinonimi.

60. In secondo luogo, i «diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione di autovetture» di cui all'art. 1, n. 2, della direttiva vengono indicati quale esempio di tributi per l'utilizzo di oggetti importati. Questo non sarebbe però il caso di un tributo *per la copertura dei costi amministrativi*, ovvero per la *remunerazione della prestazione amministrativa.*

61. Occorre quindi ritenere che la circostanza che un'imposta come l'Autovero sia riscossa non periodicamente, e (anche nell'ammontare) indipendentemente dall'ampiezza o dalla durata dell'utilizzo del veicolo dopo l'immatricolazione, non si oppone alla qualificazione di tale imposta come tributo per l'utilizzazione ai sensi della direttiva. Ciò risulta già dal fatto che, ai sensi dell'art. 1, n. 2, della direttiva, i tributi dallo stesso indicati non sono solo quelli periodici («i diritti e le imposte specifici e/o periodici»).

62. Dagli atti e dai chiarimenti del governo finlandese risulta che una legale messa in circolazione o utilizzazione di un veicolo in Finlandia è consentita, fondamentalmente, solo dopo che sia avvenuta regolare immatricolazione [20]. Il pagamento dell'Autovero rappresenta dunque in ogni caso un presupposto perché un'automobile possa (legalmente) essere utilizzata in Finlandia.

63. Una simile imposta può dunque correttamente essere ritenuta un diritto concernente l'utilizzazione, espressamente escluso, ai sensi dell'art. 1, n. 2, dall'ambito di applicazione della direttiva.

64. Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto dalla sig.ra Lindfors, dal fatto che la franchigia fiscale prevista dalla direttiva 83/182, che riguarda la sola importazione temporanea di autoveicoli, includa anche le imposte di immatricolazione, non è possibile dedurre senz'altro che tali imposte debbano rientrare anche nella franchigia prevista dalla direttiva 83/183, che riguarda l'importazione definitiva di veicoli.

65. Le parti si sono altresì richiamate alla proposta della Commissione diretta a dare un seguito a queste direttive, proposta nella quale il divieto di imposizione fiscale si estende ora esplicitamente alle imposte di immatricolazione, e quindi all'Autovero [21]. A

20 — Da questo punto di vista la messa in circolazione in Finlandia potrebbe essere considerata un fatto generatore d'imposta alternativo, che assicura che il debito di imposta venga in essere, conformemente all'Autoverolaki, anche quando (o già quando) il veicolo è fatto circolare, irregolarmente, senza immatricolazione.

21 — V. art. 1, in combinato disposto con l'allegato I alla proposta della Commissione.

giudicare dai 'considerando', la proposta mira a risolvere taluni problemi che permangono in relazione alla tassazione di autoveicoli in connessione ad un cambiamento di residenza: cosicché in tale proposta sembra si parta dal presupposto che la franchigia fiscale prevista dalla direttiva attuale non si riferisca (ancora) alle imposte di immatricolazione [22]. Da qui, a dire il vero, non è possibile ricavare un punto di riferimento più sicuro per l'interpretazione della direttiva attuale.

66. Infine è necessario esaminare le affermazioni della Commissione, secondo le quali la direttiva sarebbe da interpretarsi alla luce degli scopi perseguiti con l'armonizzazione in materia fiscale, ovvero delle libertà fondamentali.

67. Di certo vale per questa direttiva, come anche per la direttiva 83/182, il principio secondo cui «le disposizioni della direttiva vanno interpretate alla luce degli obiettivi fondamentali perseguiti dall'opera di armonizzazione in materia di IVA, quali, fra l'altro, la promozione della libera circolazione delle persone e delle merci e la prevenzione dei casi di doppia imposizione» [23].

68. Da ciò però, a mio avviso, non possono ricavarsi conseguenze, sulla base della direttiva, con riferimento a imposte connesse all'immatricolazione come l'Autovero, le quali, come si è visto, sono escluse dall'ambito applicativo della direttiva.

69. Inoltre il principio del divieto di doppia imposizione richiamato dalla Commissione — il quale, come risulta dalla citata giurisprudenza [24], rappresenta un obiettivo dell'armonizzazione nell'ambito delle imposte sul valore aggiunto — non vale automaticamente per ogni tipo di imposta.

70. Per quanto riguarda l'ambito della tassazione degli autoveicoli la Corte ha invece stabilito, nella sentenza Cura Anlagen, che gli Stati membri in questo ambito sono liberi nell'utilizzo della propria competenza fiscale, e che «l'immatricolazione appare come il naturale corollario dell'esercizio di tale competenza fiscale». Gli Stati membri «hanno la piena facoltà di ripartire tra di loro tale competenza fiscale (...) e di concludere tra loro accordi atti a garantire che un veicolo sia assoggettato ad imposizione [in]diretta in uno solo degli Stati firmatari» [25].

22 — In tal senso si è espresso anche l'avvocato generale Tizzano nelle sue conclusioni nella causa C-387/01, cit. alla nota 7 (paragrafi 51 e 52).

23 — Sentenza 29 maggio 1997, causa C-389/95, Klattner (Racc. pag. I-2719, punto 25). V., tra le altre, anche sentenza nella causa 249/84, cit. alla nota 12 (punto 25), e sentenze 6 luglio 1988, causa 127/86, Ledoux (Racc. pag. 3741, punto 11) e 23 aprile 1991, causa C-297/89, Ryborg (Racc. pag. I-1943, punto 13).

24 — V. ibidem.

25 — V. sentenza nella causa C-451/99, cit. alla nota 4 (punti 40 e 41).

71. Da ciò risulta che, allo stato attuale del diritto comunitario in materia di imposte connesse all'immatricolazione — quali l'Autovero — è necessario mettere in conto possibili conseguenze della mancata armonizzazione in tale settore, quali una doppia imposizione. Al massimo questa potrebbe essere evitata mediante misure prese dagli Stati membri su base volontaria.

72. In conclusione, la questione pregiudiziale va risolta nel senso che l'art. 1 della direttiva non si oppone alla riscossione di un'imposta come l'Autovero, la quale sia applicata ad autoveicoli importati da uno Stato membro in un altro nell'ambito di un trasloco.

V — Conclusione

73. Propongo quindi alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale nel modo seguente:

L'art. 1 della direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/183/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili alle importazioni definitive di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro, va interpretato nel senso che esso non si oppone alla riscossione di un'imposta come quella sugli autoveicoli prevista dall'Autoverolaki, la quale sia applicata ad autoveicoli importati da uno Stato membro in un altro nell'ambito di un trasloco.