CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 27 novembre 2001 [1]

1. Il Finanzgericht Münster (Germania) chiede alla Corte, in forza dell'art. 234 CE, se un'impresa di trasporto di merci su strada, che ha sede sociale in Lussemburgo ed effettua trasporti di cabotaggio [2] in Germania, possa essere obbligata a versare in detto Stato membro la tassa sugli autoveicoli per autocarri immatricolati in Lussemburgo.

In concreto, il giudice tedesco chiede di interpretare l'art. 6 del regolamento (CEE) n. 3118/93 [3] e l'art. 5 della direttiva 93/89/CEE [4].

I — I fatti della causa principale

2. La ricorrente nella causa principale è la Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, costituita in Lussemburgo nel giugno 1989 e di cui nel settembre 1993 il sig. Hoves è divenuto socio unico. Inizialmente, il sig. Hoves era stato amministratore unico, funzione in cui, a partire dal marzo 1998, veniva affiancato dalla sig.ra Bettina Jansen-Weber. Il sig. Hoves è nel contempo amministratore della società Hoves Speditionsgesellschaft mbH, la cui sede sociale si trova in Germania.

3. Oggetto dell'impresa ricorrente è il trasporto nazionale ed internazionale di merci. Sino alla fine del 1995, essa esercitava tale attività esclusivamente per conto della Hoves Speditionsgesellschaft mbH, in base ad un contratto sottoscritto nel gennaio 1993. Ai sensi di tale contratto, era quest'ultima impresa che elaborava i piani di utilizzazione dei veicoli e dei conducenti e che, dopo l'esecuzione dei trasporti, liquidava i conti con la ricorrente mediante accrediti. Dal 1996 essa opera altresì come come noleggiatore ed effettua trasporti internazionali per conto di vari committenti. Essa dispone di otto conducenti, tutti residenti in Germania, che, a quanto pare,

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

2 — Il termine spagnolo «cabotaje» fa riferimento alla navigazione delle imbarcazioni tra i porti di uno Stato, e tale è il significato attribuitogli dal dizionario della lingua spagnola della Real Academia (22ª ed., 2001). In diritto lo si è esteso al trasporto all'interno di un paese diverso dal trasporto marittimo.

3 — Regolamento del Consiglio 25 ottobre 1993, che fissa le condizioni per l'ammissione di vettori non residenti ai trasporti nazionali di merci su strada in uno Stato membro (GU L 279, pag. 1).

4 — Direttiva del Consiglio 25 ottobre 1993, relativa all'applicazione da parte degli Stati membri delle tasse su taluni autoveicoli commerciali adibiti al trasporto di merci su strada, nonché dei pedaggi e diritti d'utenza riscossi per l'uso di alcune infrastrutture (GU L 279, pag. 32).

ritornano alle proprie abitazioni con i veicoli. La manutenzione e le riparazioni degli autocarri vengono effettuate in buona parte presso l'impresa Hoves Speditionsgesellschaft. Le decisioni commerciali di minore importanza e quelle connesse alla gestione corrente vengono prese da un'impiegata che opera in Lussemburgo, dove il sig. Hoves si reca almeno due volte al mese, permanendovi per alcuni giorni.

4. Esistono in tutto quindici autoveicoli immatricolati in Lussemburgo a nome della ricorrente, per i quali quest'ultima versa in tale Stato la tassa sugli autoveicoli. Per ognuno di essi la ricorrente ha ottenuto dalle autorità lussemburghesi autorizzazioni di cabotaggio ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CEE) n. 4059/89 [5].

5. Dinanzi al Bundesamt für Finanzen, ossia l'amministrazione tributaria federale, la ricorrente chiedeva invano il rimborso degli importi versati a titolo di imposta sulla cifra d'affari nel periodo compreso tra il gennaio 1993 e il dicembre 1994. Nell'ambito di tale procedimento dinanzi al Finanzgericht Köln, e al fine di determinare la sede dell'amministrazione dell'impresa, il Bundesamt für Finanzen chiedeva alle autorità lussemburghesi cooperazione giudiziale ed assistenza amministrativa in base alla direttiva 77/799/CEE [6].

Nel luglio 1996, le autorità lussemburghesi rispondevano comunicando che la ricorrente non disponeva in Lussemburgo né di un'officina propria né di spazi per parcheggiare gli autocarri. A loro parere, la sede dell'amministrazione della società non si trovava, ai sensi dell'art. 3, n. 6, della convenzione bilaterale per evitare la doppia imposizione [7], in Lussemburgo, bensì in Germania, dato che l'attività svolta nel Granducato era limitata in sostanza alla gestione delle operazioni di trasporto, e che le decisioni più importanti per la società ricorrente venivano adottate dal sig. Hoves, residente in Germania, paese in cui egli trascorre la maggior parte del suo tempo. Esse aggiungevano che era dubbio che gli uffici di Remich e di Esch/Alzette potessero essere considerati stabilimenti ai sensi della convenzione, ma che dal 9 febbraio 1996 la ricorrente disponeva di uno stabilimento a Bertrange.

6. Il Bundesamt für Finanzen e il Finzamt Borken, che è l'amministrazione resistente nella causa principale, facevano propria tale posizione e consideravano che la sede dell'amministrazione dell'Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl era

5 — Regolamento (CEE) del Consiglio 21 dicembre 1989, che fissa le condizioni per l'ammissione di vettori non residenti ai trasporti nazionali di merci su strada in uno Stato membro (GU L 390, pag. 3).

6 — Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15).

7 — Convenzione per evitare la doppia imposizione tra Lussemburgo e Germania del 23 agosto 1958, modificata il 15 luglio 1973 (BGBl. II 1959, pag. 1270, e BGBl. II 1978, pag. 111).

in Germania. Il Finanzamt Borken liquidava l'imposta sulle società e l'imposta sulla cifra d'affari per gli esercizi compresi tra il 1989 e il 1995, l'imposta sul patrimonio per il 1992 nonché l'imposta sui redditi da lavoro dipendente per il periodo 1989-1994. Sulle opposizioni presentate contro la riscossione di tali imposte non era ancora stata adottata alcuna decisione al momento della redazione dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale.

7. Parallelamente, l'amministrazione resistente liquidava la tassa sugli autoveicoli per gli anni 1991-1996 relativamente agli autocarri immatricolati in Lussemburgo a nome della ricorrente, per un ammontare complessivo di DEM 308 909, importo che veniva ridotto, alla luce dei dati tecnici prodotti dall'impresa, a DEM 166 420.

8. Le opposizioni proposte dall'Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl non venivano accolte in quanto le autorità fiscali tedesche consideravano che, nelle circostanze sopra descritte, a prescindere dal fatto che gli autoveicoli fossero immatricolati in Lussemburgo, paese in cui erano state concesse le necessarie autorizzazioni di cabotaggio, gli autocarri venivano utilizzati illegalmente in Germania ai sensi dell'art. 1, n. 1, punto 3, e dell'art. 2, n. 5, della legge sul regime fiscale degli autoveicoli (Kraftfahrzeugsteuergesetz), in quanto in detto Stato avevano il loro luogo abituale di stazionamento e non erano stati immatricolati ai sensi dell'art. 23 del regolamento in materia di permessi di circolazione per autoveicoli (Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung). Le autorità tedesche ritenevano inoltre che l'impresa non potesse far valere l'art. 5 della direttiva 93/89 e che le autorizzazioni al trasporto di cabotaggio rilasciate in Lussemburgo fossero irrilevanti.

9. Dinanzi al Finanzgericht Münster, l'impresa Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl chiede l'annullamento delle decisioni sulle opposizioni da lei proposte e degli avvisi di accertamento della tassa sugli autoveicoli, mentre l'amministrazione tributaria resistente chiede il rigetto dei ricorsi.

II — Le questioni pregiudiziali proposte

10. Al fine di risolvere la presente controversia, il giudice tedesco ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 6 del regolamento (CEE) del Consiglio 25 ottobre 1993, n. 3118 (GUCE n. L 279, pag. 1), osti a normative nazionali che comportano la riscossione di una tassa sugli autoveicoli per l'utilizzazione di autoveicoli adibiti al trasporto di merci immatricolati in un altro Stato membro dell'Unione europea, nel quale è stata rilasciata nei loro confronti un'autorizzazione di cabotaggio, per attività di

cabotaggio nella Repubblica federale di Germania, paese in cui hanno il loro luogo abituale di stazionamento.

2) Se in un caso come quello descritto sub 1) l'art. 5 della direttiva 93/89 osti ad una normativa nazionale come quella risultante dal combinato disposto dell'art. 1, n. 1, punto 2, seconda frase, seconda parte, e dell'art. 1, n. 1, punto 3, del Kraftfahrzeugsteuergesetz».

III — La normativa nazionale

11. Secondo quanto indicato dal Finanzgericht Münster, la normativa tedesca vigente nel periodo in cui sono avvenuti i fatti è la seguente:

A — *Legge sul regime fiscale degli autoveicoli*

Art. 1 (nella versione in vigore prima del 1° gennaio 1995)

«1) Sono soggetti alla tassa sugli autoveicoli:

1. (...)

2) il possesso di veicoli esteri adibiti alla circolazione su strade pubbliche, in quanto i veicoli si trovino nel territorio dello Stato;

3. utilizzazione illegale di veicoli (...)».

Art. 1 (nella versione in vigore dopo il 31 dicembre 1994)

«1) Sono soggetti alla tassa sugli autoveicoli:

1. (...)

2. il possesso di veicoli esteri adibiti alla circolazione su strade pubbliche, in quanto i veicoli si trovino nel territorio dello Stato. Sono esenti dalla tassa i

veicoli a motore e gli insiemi di veicoli agganciati adibiti esclusivamente al trasporto di merci su strada che abbiano un peso totale a pieno carico autorizzato pari o superiore a 12 000 kg e che siano immatricolati in un altro Stato membro della Comunità europea ai sensi dell'art. 5 della direttiva del Consiglio 25 ottobre 1993, 93/89/CEE (GUCE n. L 279, pag. 32); tale esenzione non si applica nei casi di cui al punto 3 [8];

3. l'utilizzazione illegale di veicoli;

(...)».

Art. 2 Definizioni, collaborazione tra le autorità competenti in materia di circolazione

«(...)

4) Un veicolo si considera estero quando è stato immatricolato in un altro Stato.

5) Si configura un'utilizzazione illegale ai sensi della presente legge quando un veicolo viene messo in circolazione sulle strade pubbliche nel territorio dello Stato senza essere stato immatricolato in conformità alla normativa nazionale in materia di trasporti (...)».

B — *Regolamento relativo alla messa in circolazione di autoveicoli*

Art. 18. Obbligo di immatricolazione

«Gli autoveicoli con una velocità massima determinata dal tipo di fabbricazione di oltre 6 km/h e i loro rimorchi (veicoli trainati da autoveicoli, eccettuati i veicoli non funzionanti che vengono trainati a rimorchio e gli assi per il traino) possono essere messi in circolazione sulle strade pubbliche solo se l'autorità amministrativa (ufficio d'immatricolazione) li abbia autorizzati a circolare previo rilascio di un premesso nazionale o di un'omologazione comunitaria e assegnazione di una targa ufficiale per autoveicoli o rimorchi».

Art. 23. Assegnazione delle targhe ufficiali

1) La persona autorizzata a disporre di un autoveicolo o di un rimorchio deve chiedere l'assegnazione di una targa

8 — Secondo quanto precisato dalla Commissione, tale disposizione è stata introdotta con la Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (legge recante modifica della legge in materia di imposta sulla cifra d'affari e di altre leggi), del 9 agosto 1994 (BGBl. I, pag. 2058). Nella sua ordinanza, il giudice nazionale afferma che mediante tale disposizione il legislatore tedesco intendeva trasporre le norme della direttiva 93/89 nell'ordinamento nazionale.

ufficiale all'autorità amministrativa (ufficio d'immatricolazione) nella cui circoscrizione si trova il luogo abituale di stazionamento del veicolo.

C — *Regolamento sulla circolazione internazionale di autoveicoli (Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr)* [9]

Art. 1

«1) Gli autoveicoli ed i rimorchi esteri sono autorizzati a circolare temporaneamente nell'ambito territoriale di applicazione del presente regolamento quando l'organo competente ha rilasciato loro

a) (...)

b) un libretto di circolazione estero

e purché il luogo abituale di stazionamento di tali veicoli non si trovi nell'ambito territoriale di applicazione del presente regolamento».

9 — (RGBl. I, pag. 1137).

12. Nella sua ordinanza il giudice nazionale precisa che il luogo abituale di stazionamento è il luogo a partire dal quale il veicolo è direttamente messo in circolazione sulle strade pubbliche e nel quale staziona dopo essere stato utilizzato. Nel caso di trasporti interregionali, esso è il luogo in cui sono prese le decisioni relative all'utilizzazione del veicolo, compresi i tempi di riposo [10].

IV — La legislazione comunitaria

13. Nel dicembre 1989, il Consiglio ha istituito, con il regolamento n. 4059/89, un regime transitorio di cabotaggio in virtù del quale, a partire dal 1° luglio 1990, qualsiasi vettore di merci su strada per conto terzi stabilito in uno Stato membro, nel quale fosse abilitato ad effettuare trasporti internazionali, poteva effettuare, a titolo temporaneo, a determinate condizioni, trasporti nazionali di merci su strada per conto terzi in un altro Stato membro, senza disporvi di una sede o di un altro stabilimento. Il cabotaggio poteva essere effettuato nell'ambito di un contingente comunitario comprendente 15 000 autorizzazioni della durata di due mesi. Detto regolamento era applicabile sino al 31 dicembre 1992 e il Consiglio doveva adottare, entro il 1° luglio 1992, un regolamento che stabilisse il regime definitivo del cabotaggio.

10 — Sentenza del Bundesfinanzhof 21 novembre 1989, VII R 59/87, BFH/NV 1990, pag. 602.

La Corte ha annullato tale regolamento in quanto il Consiglio era incorso in un vizio di forma sostanziale, poiché non aveva consultato nuovamente il Parlamento nonostante il fatto che la normativa approvata differisse dal testo su cui esso si era già pronunciato. Essa ha tuttavia deciso di mantenere in vigore gli effetti del regolamento annullato sino a che il Consiglio, previa regolare consultazione del Parlamento, non avesse adottato una nuova normativa in tale materia [11].

14. Nell'ottobre 1993 il Consiglio ha approvato il regolamento n. 3118/93, con cui ha nuovamente istituito un regime transitorio del cabotaggio tra gennaio 1994 e giugno 1998, nell'ambito di un contingente comunitario di 30 000 autorizzazioni della durata di due mesi, che sarebbe aumentato del 30% all'anno a decorrere dal gennaio 1995 [12]. Al Lussemburgo sono state attribuite 1 207 autorizzazioni nel 1994, 1 570 nel 1995, 2 041 nel 1996, 2 654 nel 1997 e 1 726 per la prima metà del 1998. A decorrere dal 1° luglio 1998, qualsiasi vettore non residente rispondente ai requisiti prescritti è stato ammesso ad effettuare, a titolo temporaneo e senza restrizioni quantitative, trasporti nazionali di merci su strada in uno Stato membro senza disporvi di una sede sociale o di altro stabilimento.

15. Le disposizioni del regolamento n. 3118/93 pertinenti ai fini della soluzione della controversia sono contenute all'art. 6, nn. 1 e 3, che dispone:

«1. L'esecuzione dei trasporti di cabotaggio è soggetta, fatta salva l'applicazione della normativa comunitaria, alle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative in vigore nello Stato membro ospitante, nei seguenti settori:

a) prezzi e condizioni che disciplinano il contratto di trasporto;

b) pesi e dimensioni dei veicoli stradali; se del caso, pesi e dimensioni possono eccedere quelli vigenti nello Stato membro di stabilimento del vettore, ma non possono in nessun caso violare i valori tecnici certificati della prova della conformità di cui all'articolo 1, paragrafo 1 della direttiva 86/364/CE del Consiglio;

c) disposizioni relative al trasporto di talune categorie di merci, in particolare merci pericolose, derrate deperibili, animali vivi;

11 — Sentenza 16 luglio 1992, causa C-65/90, Parlamento/Consiglio (Racc. pag. I-4593, punti 21 e 24).

12 — Detto regolamento ha subito lievi modifiche con l'adozione del regolamento (CE) del Consiglio 22 dicembre 1994, n. 3315 (GU L 350, pag. 9).

d) durata della guida e del riposo;

e) IVA (imposta sul valore aggiunto) sui servizi di trasporto.

(...)».

«3. Le disposizioni di cui al paragrafo 1 devono essere applicate ai vettori non residenti alle medesime condizioni che detto Stato membro impone ai propri cittadini, al fine di evitare qualsiasi discriminazione manifesta o dissimulata basata sulla nazionalità o sul luogo di stabilimento».

16. Lo stesso giorno dell'adozione del regolamento n. 3118/93 il Consiglio ha adottato anche la direttiva 93/89, con cui si obbligavano gli Stati membri ad adeguare i rispettivi regimi fiscali sugli autoveicoli utilizzati per il trasporto di merci su strada ad aliquote minime applicabili in base al numero di assi e al peso massimo autorizzato. Veniva loro concesso un termine che scadeva il 1° gennaio 1995.

La denominazione delle tasse in ciascuno Stato membro figura all'art. 3: per il Lussemburgo si tratta della «taxe sur les véhicules automoteurs», e per la Germania della «Kraftfahrzeugsteuer».

Ai sensi dell'art. 5:

«Per quanto riguarda gli autoveicoli immatricolati negli Stati membri, le tasse di cui all'articolo 3 sono riscosse unicamente dallo Stato membro d'immatricolazione».

La Corte ha annullato tale direttiva in quanto il Consiglio era incorso in un vizio di forme sostanziali poiché non aveva consultato nuovamente il Parlamento europeo dopo avere introdotto modifiche al progetto della Commissione. In tale occasione essa ha anche deciso di mantenere provvisoriamente in vigore tutti gli effetti della direttiva annullata sino a quando il Consiglio non ne avesse adottata una nuova [13], che è stata adottata solo nel giugno 1999 [14]. Essa ha concesso agli Stati membri un termine, scaduto il 1° luglio 2000, per adeguare il diritto nazionale. Né l'art. 3, per quanto riguarda la denominazione delle tasse sugli autoveicoli in Lussemburgo e in Germania, né l'art. 5, di cui il Finanzgericht Münster chiede l'interpretazione, sono stati modificati dalla direttiva 99/62.

13 — Sentenza 5 luglio 1995, causa C-21/94, Parlamento/Consiglio (Racc. pag. I-1827, punti 28 e 32).

14 — Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 17 giugno 1999, 1999/62/CE, relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture (GU L 187, pag. 42).

V — Il procedimento dinanzi alla Corte

17. Hanno presentato osservazioni scritte nel presente procedimento, entro il termine stabilito dall'art. 20 dello Statuto della Corte, la ricorrente nella causa principale, il governo francese e la Commissione.

All'udienza del 16 ottobre 2001 sono comparsi, al fine di presentare le proprie osservazioni orali, il rappresentante dell'amministrazione resistente, l'agente del Regno Unito e quello della Commissione.

VI — Le questioni deferite

A — *Esame della prima questione*

18. Con tale questione, il giudice a quo intende stabilire se l'art. 6 del regolamento n. 3118/93 osti alla normativa di uno Stato membro che assoggetta alla tassa sugli autoveicoli l'utilizzazione di autocarri sul suo territorio, dove essi hanno il loro luogo di stazionamento abituale, per il fatto che essi sono immatricolati in un altro Stato dell'Unione, nel quale dispongono di un'autorizzazione di cabotaggio.

19. L'impresa ricorrente nella causa principale ritiene che la questione vada risolta in senso affermativo, poiché la tassa sugli autoveicoli è stata pagata nello Stato membro d'immatricolazione, ossia in Lussemburgo. In detto Stato le sono state concesse le licenze comunitarie e le autorizzazioni di cabotaggio per tali autoveicoli avendo essa dimostrato, ogni anno, la sua rispondenza alle condizioni prescritte, comprendenti in particolare la determinazione della sede della società, quella del luogo di collegamento degli autoveicoli ed il rispetto delle norme tecniche ed economiche. Essa sostiene di non disporre nel Granducato di un'officina propria né di spazi per parcheggiare gli autocarri, ma ritiene che, qualora fossero necessarie tali condizioni per esercitare un'impresa di trasporti, le autorità lussemburghesi non le consentirebbero di svolgere tale attività.

Essa sostiene che per individuare il centro di attività dell'impresa si deve fare ricorso a vari elementi oggettivi, come ad esempio: che gli autocarri vengano utilizzati per lo più all'estero, che i tempi di riposo in Lussemburgo siano almeno pari ai tempi di riposo in Germania, che l'immatricolazione e il pagamento della tassa sugli autoveicoli avvengano nel Granducato, che i controlli tecnici biennali vengano effettuati in detto Stato, che in detto paese avvenga anche l'acquisto di carburante e che gli autocarri siano ivi assicurati, che i conducenti siano

iscritti al regime previdenziale in tale Stato, che l'impresa utilizzi licenze di trasporto lussemburghesi, rinnovate ogni anno, che vengano rispettate le norme vigenti in detto Stato in materia di condizioni di accesso alla professione, che la società sia oggetto di controlli regolari da parte delle autorità lussemburghesi e che l'impresa sia soggetto passivo d'imposta in Lussemburgo.

20. Il Finzamt Borken ha presentato osservazioni orali per opporsi all'interpretazione delle norme comunitarie proposta dalla Commissione. Esso sostiene che il regolamento n. 3118/93, direttamente applicabile dal 1° gennaio 1994, non impediva agli Stati membri, prima del 1° gennaio 1995, data entro la quale essi avrebbero dovuto modificare le legislazioni nazionali per adeguarle alla direttiva 93/89, di applicare la loro normativa interna concernente l'immatricolazione dei veicoli.

21. Il governo francese ammette che la tassa di circolazione sugli autoveicoli non è espressamente menzionata nell'elenco di cui all'art. 6 del regolamento n. 3118/93, che precisa i settori nei quali l'esecuzione di trasporti di cabotaggio è soggetta al diritto dello Stato ospitante, ma sottolinea che la disposizione si applica senza pregiudizio della normativa comunitaria. La riscossione, da parte degli Stati membri, di tasse sugli autoveicoli utilizzati per il trasporto merci è stata disciplinata dalla direttiva 93/89, il cui art. 5, disponendo che le tasse sono riscosse unicamente dallo Stato membro d'immatricolazione, non fa distinzione a seconda che il trasporto effettuato sia un trasporto di cabotaggio o di altro tipo.

22. All'udienza, il rappresentante del Regno Unito ha affermato che il trasporto di cabotaggio costituisce un'eccezione alla regola generale della riscossione della tassa sugli autoveicoli da parte dello Stato nel cui territorio vengono utilizzati tali veicoli. Tenuto conto della finalità del regolamento n. 3118/93 e del fatto che l'immatricolazione dei veicoli e l'assoggettamento alla tassa sono indissociabili, l'art. 6 osterebbe a che la Germania riscuota la tassa sugli autoveicoli immatricolati in Lussemburgo dall'impresa ricorrente nella causa principale.

23. La Commissione sostiene che l'art. 6 del regolamento n. 3118/93 non consente che lo Stato ospitante riscuota la tassa sugli autoveicoli nell'arco di validità di un'autorizzazione di cabotaggio concessa dallo Stato di stabilimento, a prescindere dal luogo di stazionamento abituale del veicolo utilizzato per il trasporto durante tale periodo.

24. Per risolvere la questione desidero precisare che, ai sensi dell'art. 92, n. 1, dell'arrêté grand-ducal del 23 novembre 1955, che disciplina la circolazione su tutte

le strade pubbliche [15], è soggetto all'obbligo di immatricolazione in Lussemburgo qualsiasi veicolo appartenente ad una persona giuridica la cui sede sociale si trovi in detto Stato. Pertanto, la società Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, costituita e avente sede sociale in Lussemburgo, è tenuta ad immatricolare in detto Stato i veicoli di sua proprietà.

La Corte ha recentemente confermato che le società hanno il diritto di svolgere loro attività in un altro Stato membro mediante un'agenzia, succursale o filiale, e che la localizzazione della loro sede sociale, della loro amministrazione centrale o del loro centro di attività principale serve a determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato membro [16].

25. L'art. 71 CE impone al Consiglio l'obbligo di stabilire le condizioni per l'ammissione di vettori non residenti ai trasporti nazionali in uno Stato membro. Questa disposizione implica l'eliminazione di tutte le restrizioni nei confronti dei prestatori di servizi in base alla loro nazionalità o alla circostanza che siano stabiliti in uno Stato membro diverso da quello in cui dev'essere effettuata la prestazione.

15 — Mém. 1955, pagg. 1413 e 1462.

16 — Sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273, punto 18); 10 luglio 1986, causa 79/85, Segers (Racc. pag. 2375, punto 13); 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank (Racc. pag. I-4017, punto 13); 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI (Racc. pag. I-4695, punto 20), e 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros (Racc. pag. I-1459, punto 20).

Il Consiglio ha adempiuto tale obbligo adottando nel 1989 il regolamento n. 4059/89 e, dopo l'annullamento di quest'ultimo da parte della Corte, il regolamento n. 3118/93, entrato in vigore il 1° gennaio 1994. A partire da tale data, i vettori di merci su strada definiti all'art. 1 potevano essere autorizzati ad effettuare, a titolo temporaneo, trasporti nazionali di merci su strada per conto terzi in un altro Stato membro, denominati trasporti di cabotaggio, senza disporvi di una sede o di un altro stabimento.

26. Ai sensi dell'art. 3, la Commissione concede le autorizzazioni di cabotaggio agli Stati membri di stabilimento che, a loro volta, le rilasciano ai vettori che ne fanno richiesta.

27. Una volta ottenuta l'autorizzazione di cabotaggio, l'esecuzione dei trasporti di cabotaggio è soggetta al diritto comunitario, salvo il fatto che il vettore, ai sensi dell'art. 6, deve rispettare anche le norme dello Stato membro ospitante in alcuni ambiti tassativamente elencati: a) prezzi e condizioni che disciplinano il contratto di trasporto; b) pesi e dimensioni dei veicoli stradali; c) disposizioni relative al trasporto di talune categorie di merci, in particolare merci pericolose, derrate deperibili, animali vivi; d) durata della guida e del riposo; e) imposta sul valore aggiunto sui servizi di trasporto.

28. È pacifico che nel periodo controverso l'impresa ricorrente nella causa principale ha fruito di autorizzazioni di cabotaggio, rilasciate dalle autorità lussemburghesi, per effettuare trasporti di merci in Germania per conto terzi, motivo per cui a detta impresa risulta applicabile il regolamento n. 3118/93. Si è anche visto che l'art. 6, nell'elencare gli obblighi giuridici che nello Stato membro ospitante debbono essere posti a carico del vettore che effettua attività di cabotaggio, non fa riferimento alla normativa sull'immatricolazione dei veicoli, né a quella che prevede il pagamento della tassa sugli autoveicoli.

29. Ritengo pertanto che la Repubblica federale di Germania, in quanto paese ospitante per quanto riguarda i trasporti di cabotaggio effettuati dall'impresa ricorrente nella causa principale, non possa obbligare quest'ultima ad osservare la sua legislazione in materia di immatricolazione e di pagamento della tassa sugli autoveicoli.

30. Tale soluzione, oltre ad essere conforme al diritto comunitario, mi pare sia la più adeguata in quanto il trasporto di cabotaggio, per definizione, ha carattere temporaneo, giacché implica che il vettore non abbia nello Stato membro ospitante la propria sede o uno stabilimento. Il cabotaggio è, per sua stessa natura, un'attività limitata nel tempo, trattandosi di prestazioni di servizi prive dell'elemento della continuità che caratterizza il possesso di una sede. Sarebbe controproducente e soprattutto poco vantaggioso imporre alle imprese l'obbligo di pagare la tassa sugli autoveicoli nello Stato membro ospitante ogni qual volta esse intendessero dedicarsi al trasporto di cabotaggio.

La Corte ha dichiarato che il carattere temporaneo delle attività considerate dev'essere valutato non soltanto in rapporto alla durata della prestazione, ma anche tenendo conto della frequenza, periodicità o continuità di questa [17].

31. Nella sua ordinanza, il Finanzgericht Münster precisa che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof, il luogo abituale di stazionamento di un veicolo è il luogo dal quale quest'ultimo è immediatamente immesso nel traffico stradale e nel quale esso staziona dopo essere stato utilizzato e, nel caso di trasporti interregionali, il centro operativo, a partire dal quale vengono stabiliti il tragitto del veicolo nonché i tempi di riposo.

Potrei sollevare varie obiezioni all'applicazione di tale giurisprudenza al caso della società Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl: in primo luogo, il fatto che tale giurisprudenza è anteriore all'adozione del regolamento n. 4059/89, il cui art. 5 aveva lo stesso contenuto

17 — Sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard (Racc. pag. I-4165, punto 27).

dell'art. 6 del regolamento n. 3118/93 e non poteva quindi tenere conto del fatto che i vettori stabiliti in altri Stati membri sarebbero stati autorizzati ad effettuare trasporti nazionali senza necessità di cambiare sede o di aprire uno stabilimento; in secondo luogo, dato che il cabotaggio la parte del trasporto nazionale, la cosa più logica è che gli autoveicoli, nel periodo in cui svolgono questo tipo di attività in Germania, siano immessi in circolazione e stazionino in tale Stato; infine, il fatto che nel caso di un'impresa di dimensioni così ridotte come sembra essere quella del sig. Hoves in Lussemburgo, in cui una o due persone prendono le decisioni relative all'utilizzazione dei veicoli, e in un'epoca in cui le comunicazioni hanno compiuto progressi così sostanziali, l'idea di un centro operativo fisso sembra superata.

32. È pacifico tra le parti che, nel periodo controverso, la società Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl ha fruito di autorizzazioni, concesse dalle autorità lussemburghesi, ad effettuare trasporti di cabotaggio in Germania e che detta società non possiede alcuno stabilimento in Germania.

Non nego che possano sorgere dubbi sul fatto che la società ricorrente nella causa principale abbia fruito di autorizzazioni di cabotaggio di due mesi, per vari anni consecutivi, tenuto conto della circostanza che, ai sensi dell'art. 3, n. 3, del regolamento n. 3118/93, ciascuna autorizzazione può essere utilizzata per un solo veicolo. Sono anche piuttosto scettico quanto al fatto che l'impresa ricorrente, che ha quindici autoveicoli immatricolati a suo nome in Lussemburgo, sia in condizione di utilizzarli con otto conducenti. Inoltre, se sono solo questi otto autisti residenti in Germania a guidare il loro autoveicolo sino al loro luogo di residenza, perché il Finanzamt Borken pretende che la tassa venga pagata sui quindici veicoli di cui dispone l'impresa?

33. Dalla giurisprudenza della Corte discende che uno Stato membro può legittimamente adottare provvedimenti per evitare che taluni suoi cittadini, approfittando delle libertà garantite dal Trattato, tentino di eludere l'applicazione della legislazione nazionale e che i singoli possano avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme comunitarie [18].

34. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania non sembra aver utilizzato le possibilità di verifica che il regolamento n.

18 — V., in particolare, nell'ambito della libera prestazione di servizi, le sentenze 3 dicembre 1974, causa 33/74, Van Binsbergen (Racc. pag. 1299, punto 13); 3 febbraio 1993, causa C-148/91, Veronica Omroep Organisatie (Racc. pag. I-487, punto 12), e 5 ottobre 1994, causa C-23/93, TV10 (Racc. pag. I-4795, punto 21); in materia di libertà di stabilimento, sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, Knoors (Racc. pag. 399, punto 25); 3 ottobre 1990, causa C-61/89, Bouchoucha (Racc. pag. I-3551, punto 14), e Centros, citata, punto 24; in materia di libera circolazione delle merci, sentenza 10 gennaio 1985, causa 229/83, Leclerc e a. (Racc. pag. 1, punto 27); in materia di previdenza sociale, sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, Paletta (Racc. pag. I-2357, punto 24); in materia di libera circolazione dei lavoratori, sentenza 21 giugno 1988, causa 39/86, Lair (Racc. pag. 3161, punto 43); in materia di politica agricola comune, sentenza 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products (Racc. pag. I-779, punto 21) e, in materia di diritto societario, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a. (Racc. pag. I-2843, punto 20).

3118/93 riconosce alle autorità dello Stato membro ospitante, partendo dal presupposto che l'autorizzazione di cabotaggio deve trovarsi a bordo del veicolo e dev'essere esibita a richiesta degli agenti incaricati del controllo. D'altro canto, l'art. 8 obbliga gli Stati membri ad accordarsi mutua assistenza per l'applicazione del regolamento e attribuisce all'autorità competente dello Stato membro ospitante la facoltà di applicare sanzioni, senza discriminazioni, contro il vettore non residente che nel corso di un trasporto di cabotaggio abbia commesso nel suo territorio infrazioni al regolamento o alle normative nazionali o comunitarie in materia di trasporti. Tali sanzioni possono andare da un semplice avvertimento a un divieto temporaneo di effettuare trasporti di questo tipo sul territorio dello Stato membro ospitante, il quale deve notificare le infrazioni e le sanzioni allo Stato di stabilimento che, previa consultazione dell'amministrazione dello Stato membro ospitante, può applicare la sanzione del ritiro dell'autorizzazione ad esercitare la professione di vettore di merci su strada.

Se le pubbliche autorità tedesche ritenevano che la società Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl stesse violando le autorizzazioni di cabotaggio concesse dal Lussemburgo, esse avrebbero dovuto agire nell'ambito delle facoltà loro riconosciute dal regolamento n. 3118/93, anziché pretendere di imporle l'obbligo di versare la tassa sugli autoveicoli per quindici autocarri per i quali essa aveva già pagato la tassa in Lussemburgo, il che, più che un'obbligo giuridico di carattere generale, sembra costituire una sanzione dissimulata non prevista dalla normativa comunitaria.

35. Pertanto, ritengo che l'art. 6 del regolamento n. 3118/93 osti alla normativa di uno Stato membro che assoggetta alla tassa sugli autoveicoli l'utilizzazione di autocarri nel suo territorio, in cui questi ultimi hanno il loro luogo abituale di stazionamento, per il fatto che essi sono immatricolati in un altro Stato dell'Unione nel quale sia stata loro concessa un'autorizzazione di cabotaggio.

B — *Esame della seconda questione*

36. Con tale questione si sottopongono all'esame della Corte le disposizioni della legge tedesca relativa al regime fiscale degli autoveicoli, che vengono espressamente menzionate senza che ne sia specificato il contenuto. Si tratta delle norme che, da un lato, esentano dalla tassa gli autocarri immatricolati in un altro Stato membro e, dall'altro, negano tale vantaggio ai veicoli utilizzati illegalmente. La definizione di utilizzazione illegale è contenuta all'art. 2, n. 5, della legge e consiste nella circolazione in Germania senza che il veicolo sia stato immatricolato in detto Stato quando ciò sia imposto dalla normativa vigente.

Il giudice nazionale precisa tuttavia che l'art. 1, n. 1, punto 2, seconda frase, seconda parte, della predetta legge, alla luce della giurisprudenza delle corti supreme relativa al luogo abituale di stazionamento di un veicolo, impone l'assoggettamento all'obbligo fiscale in Germania anche in caso di immatricolazione all'estero. Esso aggiunge che dalla motivazione della legge risulta chiaramente che il legislatore tedesco, facendo riferimento al luogo abituale di stazionamento anziché a quello d'immatricolazione, ha voluto creare un presupposto di tassazione diverso dall'immatricolazione per situazioni come quella della società Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl allo scopo di impedire possibili casi di evasione fiscale.

A mio parere, al giudice nazionale interessa non tanto l'eventualità di un obbligo d'immatricolazione degli autoveicoli in Germania, che ricadrebbe sulla società ricorrente nella causa principale, quanto la possibilità che essa debba versare la tassa in più di uno Stato qualora il paese ospitante applichi nei suoi confronti una legislazione che considera prioritario il luogo abituale di stazionamento del veicolo, secondo l'interpretazione data a tale nozione dalla giurisprudenza tedesca.

37. Pertanto, con tale questione il Finanzgericht Münster intende stabilire se, in casi come quello descritto nella prima questione, l'art. 5 della direttiva 93/89 osti ad una normativa nazionale che, dopo aver esentato dalla tassa sugli autoveicoli gli automezzi immatricolati in un altro Stato membro, nel quale detta tassa è già stata versata, esclude l'applicazione di tale esenzione in caso di utilizzazione illegale, considerando che tale fattispecie si verifichi qualora il veicolo estero abbia il suo luogo abituale di stazionamento nel territorio del predetto Stato membro.

38. La ricorrente nella causa principale propone di risolvere in senso affermativo la questione sollevata.

39. Il Finanzamt Borken sostiene che l'art. 5 della direttiva 93/89 può riguardare solo le ipotesi di immatricolazione legale in uno Stato membro e che esso non è applicabile all'impresa lussemburghese ricorrente nella causa principale.

40. La soluzione che il governo francese propone di dare a tale questione è che la direttiva 93/89 consente la riscossione della tassa sugli autoveicoli solo da parte dello Stato d'immatricolazione legale.

41. L'agente del Regno Unito condivide il parere della Repubblica francese e della

Commissione. Esso sostiene che l'art. 5 della direttiva 93/89 è chiaro e che l'atteggiamento della Repubblica federale di Germania, che pretende di separare l'immatricolazione di un veicolo in uno Stato membro dal diritto di assoggettarlo alla tassa è in contrasto con la detta norma comunitaria.

42. Secondo la Commissione, l'art. 5 della direttiva 93/89 osta, qualora un autoveicolo sia immatricolato in un altro Stato membro, ad una disposizione nazionale che subordini la riscossione della tassa prevista dall'art. 3 all'utilizzazione illegale del veicolo, consistente nella circolazione sulle strade pubbliche senza che quest'ultimo sia stato previamente immatricolato in conformità della legislazione dello Stato ospitante.

43. La Corte ha dichiarato che la direttiva 93/89 persegue l'obiettivo di eliminare le distorsioni di concorrenza fra le imprese di trasporto degli Stati membri mediante la progressiva armonizzazione dei sistemi di prelievo e l'istituzione di equi meccanismi d'imputazione ai vettori dei costi di infrastruttura [19]. A tal fine, l'art. 3 contiene l'elenco tassativo delle tasse; l'art. 5 dispone che, per quanto riguarda gli autoveicoli immatricolati negli Stati membri, le tasse, il cui importo non può essere inferiore al minimo indicato nell'allegato, sono riscosse unicamente dallo Stato membro d'immatricolazione, e l'art. 7 consente agli Stati membri di mantenere o introdurre pedaggi o diritti d'utenza a determinate condizioni. È quindi chiaro che, per quanto riguarda il diritto di riscuotere la tassa sugli autoveicoli, la direttiva vincola in maniera inscindibile tale diritto all'immatricolazione e prevede che il veicolo può essere immatricolato, e quindi assoggettato alla tassa, in un solo Stato.

44. La predetta direttiva fissava al 1° gennaio 1995 il termine per adeguare le legislazioni interne. La Repubblica federale di Germania ha adempiuto l'obbligo di modificare la propria normativa e, a partire dalla suddetta data, ha esentato dalla tassa sugli autoveicoli i veicoli stranieri immatricolati in un altro Stato membro che si trovino in territorio tedesco, siano adibiti esclusivamente al trasporto di merci su strada e abbiano un peso totale autorizzato pari o superiore a 12 t (e cioè i veicoli a cui si applica la direttiva).

Tuttavia, il legislatore tedesco è andato oltre e ha stabilito che tale esenzione tecnica non poteva applicarsi all'utilizzazione illegale di autoveicoli, che si verifica quando questi ultimi sono messi in circola-

19 — Sentenza 28 ottobre 1999, causa C-193/98, Pfennigmann (Racc. pag. I-7747, punto 30).

zione sulle strade pubbliche, all'interno del territorio nazionale, senza essere stati immatricolati conformemente alla legislazione vigente. Inoltre un veicolo estero non può essere autorizzato a circolare in Germania, neppure temporaneamente, qualora abbia il proprio luogo di stazionamento abituale in tale Stato [20].

45. Concordo con la Commissione nel ritenere che lo scopo dell'art. 5 della direttiva 93/89 non è impedire che uno Stato membro imponga le proprie esigenze, per quanto riguarda il rispetto e l'applicazione delle condizioni di immatricolazione previste dalla sua legislazione sui trasporti, in mancanza di armonizzazione dei criteri che disciplinano l'immatricolazione degli autoveicoli adibiti al trasporto di merci su strada. Orbene, i conflitti che insorgono per tale motivo vanno risolti nel rispetto del diritto comunitario e non mediante la creazione di un presupposto di tassazione nuovo, che risulta in ogni caso in contrasto con la lettera dell'art. 5 e con lo scopo della direttiva.

46. Se potesse prevalere la tesi dell'amministrazione tedesca resistente nella causa principale, una società come la Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, costituita e avente sede sociale in Lussemburgo, Stato in cui è tenuta per legge ad immatricolare i suoi autoveicoli e in cui, in applicazione della direttiva, deve versare la tassa sugli autoveicoli, potrebbe vedersi obbligata a pagare per gli stessi autoveicoli, quando effettua trasporti di cabotaggio, una tassa di natura identica in un altro Stato membro.

Una situazione del genere è in contrasto con l'art. 5 della direttiva 93/89 e costituisce una misura discriminatoria a danno dei prestatori di servizi di trasporto stranieri, giacché quelli stabiliti in Germania, che hanno immatricolato i loro autoveicoli in tale Stato, pagano la tassa una sola volta.

47. Tenuto conto del fatto che solo lo Stato membro d'immatricolazione ha il diritto di riscuotere la tassa sugli autoveicoli immatricolati nel suo territorio, debbo dedurne che l'art. 5 della direttiva 93/89 osta ad una normativa nazionale che, dopo aver esentato dalla tassa gli autoveicoli immatricolati in un altro Stato membro, in cui è già stata riscossa una tassa per tale motivo, neghi l'applicazione di tale esenzione tecnica nei casi di loro utilizzazione illegale, considerando che tale fattispecie si verifichi qualora il veicolo estero abbia il suo luogo abituale di stazionamento nel territorio nazionale.

20 — Questa è la soluzione a cui giungo dopo aver interpretato, a contrario, l'art. 1, n. 1, lett. b), del regolamento relativo alla circolazione internazionale di autoveicoli.

VII — Conclusione

48. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni sottopostele dal Finanzgericht Münster:

«1) L'art. 6 del regolamento (CEE) del Consiglio 25 ottobre 1993, n. 3118, che fissa le condizioni per l'ammissione di vettori non residenti ai trasporti nazionali di merci su strada in uno Stato membro, osta ad una normativa nazionale che assoggetti alla tassa sugli autoveicoli l'utilizzazione di autocarri nel suo territorio, in cui questi ultimi hanno il loro luogo abituale di stazionamento, per il fatto che essi sono immatricolati in un altro Stato membro, nel quale dispongono di un'autorizzazione di cabotaggio.

2) L'art. 5 della direttiva (CEE) del Consiglio 25 ottobre 1993, 93/89/CEE, relativa all'applicazione da parte degli Stati membri delle tasse su taluni autoveicoli commerciali adibiti al trasporto di merci su strada, nonché dei pedaggi e diritti d'utenza riscossi per l'uso di alcune infrastrutture, non consente che una normativa nazionale, dopo aver esentato dalla tassa sugli autoveicoli gli automezzi immatricolati in un altro Stato membro, in cui è già stata riscossa una tassa per tale motivo, neghi l'applicazione di tale esenzione tecnica nei casi di loro utilizzazione illegale, considerando che tale fattispecie si verifichi qualora il veicolo estero abbia il suo luogo abituale di stazionamento nel territorio nazionale».