CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JULIANE KOKOTT presentate il 16 marzo 2006 [1]

I — Introduzione

1. Nel presente procedimento l'Østre Landsret (Corte d'appello della regione orientale, Danimarca) chiede alla Corte di interpretare l'art. 11, parte A, della sesta direttiva in materia d'imposta sul valore aggiunto [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva») con riferimento al rapporto tra imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e imposta di immatricolazione su veicoli a motore.

2. La presente è già la seconda domanda di pronuncia pregiudiziale sollevata nell'ambito della medesima causa principale. Nella sentenza De Danske Bilimportører I [3], la Corte ha già affermato che l'imposta di immatricolazione non costituisce un tributo equivalente ad un dazio doganale ai sensi dell'art. 25 CE, poiché non è riscossa al momento dell'importazione ma a quello dell'immatricolazione, e che essa non ricade neppure nell'art. 28 CE. Né rileva il divieto di imposizioni interne discriminatorie su beni importati ai sensi dell'art. 90 CE, non esistendo una produzione danese di veicoli concorrente con i veicoli importati [4].

3. Nel presente caso si pone il problema di determinare se, in caso di consegna di un veicolo a motore, l'imposta di immatricolazione faccia parte della base imponibile IVA. L'amministrazione fiscale danese attualmente prima applica l'IVA al prezzo d'acquisto del veicolo da immatricolare, e infine applica l'imposta di immatricolazione sull'importo totale. Invece, a giudizio della ricorrente nella causa principale, l'imposta di immatricolazione deve essere considerata parte della base imponibile IVA. Poiché l'imposta di immatricolazione è progressiva, l'ordine in cui i due tributi sono applicati al prezzo influenza l'importo complessivo delle imposte.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — 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).

3 — Sentenza 17 giugno 2003, causa C-383/01 (Racc. pag. I-6065, punti 32, 34, 35 e 42). Le norme danesi sull'imposta di immatricolazione sui veicoli a motore sono già state oggetto delle sentenze 11 dicembre 1990, causa C-47/88, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-4509), 16 giugno 2005, causa C-138/04, Commissione/Danimarca (non pubblicata nella Raccolta, ma disponibile in francese e in danese nel sito della Corte, www.curia.eu.int), e 15 settembre 2005, causa C-464/02, Commissione/Danimarca (non ancora pubblicata nella Raccolta).

4 — Sentenza De Danske Bilimportører I (cit. a nota 3, punti 38 e 39), e sentenza nella causa C-47/88, Commissione/Danimarca (cit. a nota 3, punto 17).

II — Contesto normativo

A — *Diritto comunitario*

4. La base imponibile per redditi all'interno del paese è disciplinata dall'art. 11, parte A, della sesta direttiva, che prevede, nella parte che interessa, quanto segue:

«1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;

(...)

2. Nella base imponibile si devono comprendere:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto;

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione chieste dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione. Le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie.

3. Non vanno compresi nella base imponibile:

(...)

c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario in rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi e che figurano nella sua contabilità tra i conti provvisori. Questo soggetto passivo deve giustificare l'importo effettivo di tali spese e non può procedere alla deduzione dell'imposta che avesse eventualmente gravato su di esse».

B — *Diritto nazionale*

5. La base giuridica per la riscossione dell'imposta di immatricolazione è il Lov

om registreringspligt af motorkøretøjer m. v. (Legge sull'obbligo di immatricolazione dei veicoli a motore e simili; in prosieguo: la «legge sull'imposta di immatricolazione») [5]. Ai sensi del § 1 di tale legge l'imposta viene riscossa sui veicoli a motore che, ai sensi del codice della strada, hanno l'obbligo di immatricolazione. L'imposta è dovuta al momento in cui il veicolo a motore viene immatricolato. Senza immatricolazione (e quindi senza riscossione dell'imposta), i veicoli a motore non possono circolare sulla pubblica via.

6. Ai sensi del § 8, n. 1, della legge sull'imposta di immatricolazione, il valore imponibile di un veicolo a motore nuovo è il suo prezzo normale, comprensivo di IVA, ma non delle imposte di cui alla detta legge. Il prezzo normale è calcolato sulla base dei listini degli importatori, aggiungendo il margine di profitto del rivenditore. Il valore dei veicoli usati, compresi quelli importati in occasione di un trasloco, è determinato ai sensi del § 10 della legge sull'imposta di immatricolazione. A tal fine si considera il prezzo normale del veicolo comprensivo di IVA, senza tenere in conto l'imposta di immatricolazione.

7. L'imposta di immatricolazione è inoltre dovuta per i veicoli a motore che — ad es. dopo un incidente — sono riparati in modo tale che essi, dal punto di vista fiscale, non sono più identici al veicolo precedente, per il quale era stata riscossa l'imposta. Anche in tal caso l'imposta si basa sul valore di mercato del veicolo, comprensivo di IVA.

8. Ai sensi del § 14 della legge sull'imposta di immatricolazione i rivenditori di veicoli soggetti all'imposta di immatricolazione possono registrarsi presso le autorità doganali e fiscali statali. A differenza dei rivenditori di altri beni soggetti ad accise, essi non sono però obbligati a tale registrazione. Pertanto, i privati possono anche pagare direttamente l'immatricolazione. Per i rivenditori registrati esiste soltanto l'agevolazione consistente nella possibilità di poter pagare l'imposta di immatricolazione anche con bonifico bancario, anziché in contanti al momento dell'immatricolazione.

III — Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

9. La De Danske Bilimportører (in prosieguo: la «DBI»), ricorrente nella causa principale, è l'associazione degli importatori danesi di autoveicoli. Essa ha acquistato in data 14

5 — Cfr. in generale, per una più dettagliata esposizione delle imposte di immatricolazione in Danimarca e in altri Stati membri, le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs presentate il 27 febbraio 2003 nella causa C-383/01, De Danske Bilimportører I (Racc. pag. I-6065, paragrafi 10 e segg.).

gennaio 1999 un nuovo autoveicolo, destinato ad essere posto a disposizione del direttore dell'associazione. Come d'uso nel caso di acquisto da un importatore o da un suo distributore, il venditore ha disposto l'immatricolazione del veicolo a nome del compratore, e ha procurato le targhe dello stesso. Infine, il venditore ha consegnato il veicolo immatricolato al compratore.

10. Il venditore ha presentato alla DBI una fattura per il veicolo nella quale il prezzo complessivo comprendeva l'imposta di immatricolazione [297 456 corone danesi (DKK)] e un'IVA di DKK 498 596, il che corrisponde all'usuale prezzo al consumatore. Nel dettaglio, la composizione del prezzo era la seguente:

1) prezzo finale del commerciante per il veicolo, senza IVA e imposte,

2) l'usuale IVA del 25 % del prezzo 1),

3) l'imposta di immatricolazione sulla somma delle voci (1) e (2), con specifiche riduzioni e adeguamenti.

11. A giudizio della DBI il prezzo totale avrebbe dovuto invece essere calcolato come segue:

1) prezzo finale del commerciante

2) imposta di immatricolazione

3) IVA sulle voci 1) e 2).

12. Il procedimento di calcolo proposto dalla DBI avrebbe condotto ad un carico fiscale inferiore di DKK 14 899. La differenza risiede nel fatto che l'imposta di immatricolazione è progressiva.

13. L'Østre Landsret ha pertanto sottoposto alla Corte, con ordinanza 11 febbraio 2005, le seguenti cinque questioni pregiudiziali, ai sensi dell'art. 234 CE.

1. Se il combinato disposto dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), e n. 3, lett. c), della sesta direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che un'imposta di immatricolazione sui veicoli a motore

(autoveicoli per il trasporto di persone) debba essere compresa nella base imponibile dell'IVA, quando è concluso un contratto di vendita che prevede la consegna di un nuovo autoveicolo destinato al trasporto di persone, nel caso in cui l'autoveicolo, conformemente al contratto di vendita e all'uso a cui lo destina l'acquirente, è consegnato dal rivenditore al consumatore debitamente immatricolato e per un prezzo complessivo comprendente tanto il prezzo pagato dal rivenditore quanto l'imposta.

2. Se lo Stato membro possa organizzare il suo sistema fiscale in modo tale che l'imposta di immatricolazione sia considerata come una spesa sostenuta dal rivenditore per conto dell'acquirente finale, cosicché l'acquirente finale è il contribuente diretto.

3. Se con riferimento alle questioni sub 1 e 2 abbia rilevanza il fatto che un autoveicolo per il trasporto di persone può essere acquistato e consegnato senza che la tassa di immatricolazione sia stata pagata, il che accade se l'acquirente non ha intenzione di usare l'autoveicolo per il trasporto di persone o di merci in una zona in cui si applica il codice della strada.

4. Se sia rilevante il fatto che autoveicoli usati siano importati o introdotti, in misura non trascurabile, segnatamente a titolo di beni personali, dal consumatore finale, che paga egli stesso l'imposta di immatricolazione senza l'intervento di un rivenditore.

5. Se sia rilevante la circostanza che il fatto generatore dell'imposta di immatricolazione si verifichi e che l'imposta diventi esigibile — eventualmente come spesa sostenuta — prima dell'intervento del fatto generatore dell'IVA e del momento in cui essa diventa esigibile.

IV — Valutazione giuridica

14. Il punto principale della domanda di pronuncia pregiudiziale è costituito dalla prima questione, relativa all'interpretazione delle norme sulla base imponibile di cui all'art. 11, parte A, della sesta direttiva, relativamente all'inclusione o all'esclusione di un'imposta come quella danese sull'immatricolazione dei veicoli a motore. Le questioni da 2 a 5 riguardano aspetti marginali connessi, che possono avere un rilievo nella valutazione dell'imposta in concreto. È dunque possibile esaminare le questioni congiuntamente.

A — *Osservazioni preliminari sull'interpretazione dell'art. 11, parte A, della sesta direttiva*

15. In base alla norma generale di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta

direttiva, la base imponibile per una fornitura all'interno del paese è costituita dal corrispettivo, cioè in genere dal prezzo versato. I nn. 2 e 3 dell'art. 11, parte A, precisano ulteriormente quali elementi concorrano a formare la base imponibile (n. 2) e quali ne siano esclusi (n. 3). Tali disposizioni sono quindi le prime da verificare [6]. In generale il principio fissato nel n. 1 è alla base dell'interpretazione dei nn. 2 e 3.

16. Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, nella base imponibile devono essere considerati in particolare imposte e prelievi. Tale disposizione a prima vista sorprende. Essa comporta infatti che un'imposta o un tributo siano a loro volta soggetti ad IVA, sebbene di per sé la riscossione di un'imposta non crei valore aggiunto.

17. La disposizione diviene comprensibile quando la si interpreta alla luce dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, e quindi riferita soltanto ai tributi così strettamente connessi con la fornitura della merce da essere parte del valore di tale prestazione. Il corrispettivo, che costituisce il generale riferimento per la tassazione, deve quindi riferirsi alla fornitura del bene, compresi tributi ed imposte che sono inclusi nel valore di esso. Dalla giurisprudenza risulta in particolare che si considerano compresi nella base imponibile soltanto i corrispettivi direttamente connessi alla prestazione [7].

18. Decisivo per l'inclusione di un'imposta nel valore del bene fornito è il fatto che il prestatore abbia versato l'imposta *in nome e per conto proprio*. Se tale è il caso, il corrispettivo determinante per definire la base imponibile comprende tale imposta. Così, ad esempio, confluiscono nella base imponibile IVA le accise sull'olio minerale, l'alcol, le bevande alcoliche e i tabacchi, per le quali la direttiva 92/12 [8] prevede un sistema comune. Infatti, in generale tali imposte devono essere pagate da coloro che immettono tali merci sul mercato.

19. Non sono invece parte della base imponibile le imposte che rientrano, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, tra i c.d. conti provvisori. La formulazione generica della norma comprende ogni tipo di «somma», quindi anche i tributi. Se il soggetto passivo IVA versa un tributo *in nome e per conto dell'acquirente*, e la somma corrispondente viene registrata nella contabilità di detto soggetto passivo

6 — Sentenze 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company (Racc. pag. I-1235, punti 15 e 16), e 3 luglio 2001, causa C-380/99, Bertelsmann (Racc. pag. I-5163, punto 15).

7 — Sentenze 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365, punto 11), 2 giugno 1994, causa C-33/93, Empire Stores (Racc. pag. I-2329, punto 12), e Bertelsmann (cit. a nota 6, punto 17).

8 — 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). Da ultimo modificata dalla direttiva del Consiglio 16 novembre 2004, 2004/106/CE (GU L 359, pag. 30).

come conto provvisorio (in prosieguo, anche: la «posta provvisoria»), l'imposta non entra a far parte della prestazione del soggetto passivo del tributo. Di conseguenza, rimborsando l'imposta anticipata l'acquirente non ripaga una prestazione del soggetto passivo del tributo [9]. In tale configurazione, in concreto l'acquirente paga invece lui l'imposta; il soggetto passivo viene fatto intervenire soltanto per effettuare il pagamento.

20. Non rappresenta invece un criterio distintivo di per sé decisivo il momento in cui l'imposta deve essere pagata. Un'imposta pagata dopo la fornitura non dovrà certo in generale considerarsi più parte della base imponibile. Però non ogni imposta pagata prima della fornitura [10] è da includersi nella base imponibile. Se infatti l'imposta deve qualificarsi come posta provvisoria ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, essa non rientra nella base imponibile, anche se il fornitore l'ha pagata prima della consegna.

21. Sull'interpretazione teorica dell'art. 11, parte A, della sesta direttiva le parti sono più o meno d'accordo. Sono invece in disaccordo sulla qualificazione da dare in concreto ad un'imposta come quella danese di immatricolazione.

9 — Cfr. conclusioni dell'avvocato generale Gulmann presentate il 3 marzo 1993 nella causa C-18/92, Bally (Racc. pag. I-2871, paragrafo 15).

10 — A tal fine, deve considerarsi come momento della fornitura quello dell'effettiva consegna del veicolo, e non quello della conclusione del contratto di vendita, poiché il concetto comunitario di fornitura presuppone il trasferimento materiale della disponibilità (cfr. sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Racc. pag. I-285, punti 7 e 8, e 6 febbraio 2003, causa C-185/01, Auto Lease Holland, Racc. pag. I-1317, punto 32).

B — *Sulla qualificazione dell'imposta danese di immatricolazione*

1. Posizioni delle parti

22. I governi danese e olandese, nonché la Commissione, ritengono che la base imponibile IVA non comprenda l'imposta di immatricolazione, poiché essa si riferisce non alla fornitura, ma all'immatricolazione [11]. I governi ritengono che l'imposta sia una posta provvisoria. Il commerciante registrerebbe il veicolo per il cliente, in nome del quale avverrebbe l'immatricolazione.

23. A giudizio della DBI l'imposta di immatricolazione è invece un'imposta su un bene che deve essere considerata parte della base imponibile. Attraverso l'imposta di immatricolazione non sarebbe tassato l'utilizzo dell'autoveicolo nel traffico, ma il veicolo stesso. Non vi sarebbe praticamente alcuna possibilità di utilizzo di un veicolo a motore senza immatricolazione.

24. L'imposta di immatricolazione viene considerata parte del prezzo. Immatricolazione e acquisto non sarebbero atti separati: ciò che si acquista sarebbe piuttosto un veicolo già immatricolato. L'imposta di

11 — Le parti richiamano in proposito le sentenze 29 aprile 2004, causa C-387/01, Weigel (Racc. pag. I-4981, punto 47), e 15 luglio 2004, causa C-365/02, Lindfors (Racc. pag. I-7183, punto 26).

immatricolazione interverrebbe prima della vicenda che determina l'obbligo del pagamento dell'IVA, vale a dire la consegna del veicolo. Dalle sentenze Weigel e Lindfors non si potrebbe trarre alcuna indicazione circa la presente questione, poiché in quei casi si trattava di interpretare la direttiva 83/183.

25. Il commerciante che fa immatricolare il veicolo non verserebbe il tributo in nome altrui, ma sarebbe lui stesso il soggetto passivo dell'imposta.

2. Valutazione

26. La tassazione dei veicoli a motore non è armonizzata, fatte salve alcune eccezioni. In tale ambito gli Stati membri sono quindi liberi di esercitare il proprio potere impositivo, purché rispettino il diritto comunitario [12].

27. Nemmeno la sesta direttiva impone agli Stati membri alcun obbligo circa la determinazione di altri tributi, riscossi al momento della consegna o dell'immatricolazione di veicoli a motore, purché detti tributi non abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari e, negli scambi tra Stati membri, non comportino formalità connesse al passaggio della frontiera (art. 33, n. 1, della sesta direttiva) [13]. A seconda dell'impostazione, però, anche dalla sesta direttiva possono derivare svariate conseguenze per il trattamento, ai fini IVA, di simili imposte nazionali.

28. Non è quindi possibile fare affermazioni generali circa il trattamento, ai fini IVA, delle imposte nazionali su veicoli a motore. I singoli tributi nazionali devono invece essere valutati caso per caso sulla base delle loro caratteristiche.

29. Come in effetti giustamente rileva il governo danese, in tale contesto non è compito della Corte interpretare il diritto tributario nazionale. La Corte può tuttavia interpretare la sesta direttiva, e in tale sede considerare le caratteristiche della disciplina nazionale che le sono state riferite dal giudice a quo.

12 — Sentenze 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen (Racc. pag. I-3193, punto 40), e causa C-464/02, Commissione/Danimarca (cit. a nota 3, punto 74).

13 — Sentenza 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink (Racc. pag. 2671, punto 13).

30. È qui innanzitutto di primaria importanza il fatto che l'imposta controversa sia riscossa all'atto dell'immatricolazione dell'autoveicolo. La Corte ha più volte confermato la sua qualificazione quale imposta di immatricolazione, traendone varie conseguenze giuridiche.

31. Nella sentenza De Danske Bilimportører I, essa ne ha dedotto che non si tratta di un'imposta sull'importazione, ma di un'imposta interna [14]. Nella sentenza Commissione/Danimarca (causa C-138/04) [15], essa ha esteso all'imposta danese di immatricolazione le affermazioni formulate nelle sentenze Weigel e Lindfors. In base ad esse, tale imposta non ricade nell'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 [16]. In tale contesto la Corte ha richiamato anche l'art. 1, n. 2, della direttiva 83/183, che esplicitamente esclude dal campo di applicazione di tale direttiva i tributi per l'utilizzo di beni all'interno del paese [17].

32. La tesi della DBI, secondo la quale l'imposta di immatricolazione è in realtà legata alla fornitura di un veicolo a motore, e non al suo utilizzo, non può quindi essere accolta. Il fatto che le affermazioni della Corte siano state effettuate in un altro contesto normativo non incide in alcun modo sull'effettiva qualificazione del tributo. Se fosse corretta la tesi secondo cui l'imposta di immatricolazione è in realtà un'imposta su un prodotto, nella sentenza De Danske Bilimportører I la Corte avrebbe dovuto inoltre esaminarla alla luce dell'art. 25 CE, e non dell'art. 90 CE. In quanto imposta su un prodotto essa avrebbe infatti reso più difficile l'importazione.

33. In effetti può essere raro, nella prassi, che la consegna di un nuovo veicolo e la sua immatricolazione siano separate, poiché i commercianti risparmiano agli acquirenti l'incomodo di portare il veicolo a far immatricolare. Giuridicamente, però, la consegna e l'immatricolazione sono due vicende distinte [18].

34. Da un lato, è possibile acquistare da un commerciante danese un veicolo a motore non immatricolato. Non vi è infatti alcun obbligo normativo, per un venditore, di vendere soltanto veicoli immatricolati e tassati. Proprio per questo, i venditori di automobili non sono neppure obbligati a registrarsi presso le autorità fiscali.

14 — Cit. a nota 3, punto 34.

15 — Cit. a nota 3, punti 13 e 14.

16 — GU L 105, pag. 64.

17 — Sentenza causa C-138/04, Commissione/Danimarca (cit. a nota 3, punto 15).

18 — Le affermazioni della Corte nella sentenza 4 febbraio 1988, causa 391/85, Commissione/Belgio (Racc. pag. 579, punti 25 e 26) non possono essere portate a dimostrazione del fatto che l'IVA e l'imposta di immatricolazione siano un tutt'uno, anche qualora formalmente si basino su diversi presupposti d'imposta. Le dette asserzioni si riferiscono alla particolare situazione di quel caso, che si distingue da quella presente poiché nella precedente fattispecie le due imposte erano collegate l'una all'altra attraverso un meccanismo di calcolo. L'imposta belga complementare di immatricolazione aveva lo scopo ultimo di compensare una riduzione dell'IVA prodotta dalla modifica, conformemente al diritto comunitario, della base imponibile.

35. Ad esempio, un commerciante consegnerà un veicolo non immatricolato nei rari casi in cui il cliente preferisca effettuare direttamente l'immatricolazione, o la stessa non sia necessaria in quanto il veicolo non deve circolare su strade aperte al pubblico. Così, non è necessaria un'immatricolazione se il veicolo è utilizzato all'interno di una fabbrica o esposto in un museo. Inoltre, l'immatricolazione in Danimarca non è necessaria qualora il cliente intenda esportare l'autoveicolo fuori del paese, per utilizzarlo nel diverso Stato membro in cui risiede.

36. Dall'altro, in taluni casi vengono immatricolati veicoli a motore che non sono stati direttamente consegnati da parte di un venditore in Danimarca, in particolare quando un veicolo è introdotto nel paese da parte del suo possessore — ad es. come bene traslocato — o quando un veicolo rimesso a nuovo deve essere nuovamente messo in circolazione. Inoltre, il versamento dell'imposta d'immatricolazione in Danimarca può divenire necessario quando un autoveicolo, già immatricolato in un altro Stato membro, è utilizzato per un periodo di tempo prolungato in Danimarca da parte di un soggetto ivi residente [19].

19 — V., per tale situazione, la sentenza nella causa C-464/02, Commissione/Danimarca, (cit. a nota 3).

37. La DBI sostiene che il tributo è connesso all'immatricolazione solo perché ciò consente l'effettiva riscossione dello stesso. Le motivazioni che hanno spinto il legislatore nazionale a strutturare in un certo modo il presupposto d'imposta sono tuttavia irrilevanti per la valutazione del tributo ai fini IVA.

38. Anche se l'immatricolazione non è indissolubilmente legata alla fornitura, non è tuttavia escluso che essa sia una parte della prestazione del venditore. Depongono in tal senso, ad un primo esame, talune circostanze di fatto indicate dalla DBI. Così, le indicazioni del prezzo degli autoveicoli nella pubblicità comprendono regolarmente l'imposta di immatricolazione. Inoltre, in generale nei contratti viene pattuita la consegna di un veicolo immatricolato.

39. Tali circostanze non danno tuttavia alcuna indicazione sul punto cruciale per qualificare la vicenda: se, cioè, il commerciante versi l'imposta di immatricolazione in nome proprio o in nome e per conto del cliente.

40. Il parametro giuridico per rispondere a tale domanda è l'art. 11, parte A, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, e quindi un concetto comunitario dell'azione in nome e per conto

altrui, e non l'insieme delle norme civilistiche, variabili da un ordinamento all'altro, sulla rappresentanza e il mandato.

41. Inoltre, la valutazione della vicenda deve essere effettuata da un punto di vista obiettivo, e non può dipendere unicamente dalle pattuizioni contrattuali tra il venditore e il compratore. In caso contrario, gli elementi rientranti nella base imponibile dipenderebbero dalla ricostruzione delle parti.

42. Stando alle indicazioni fornite dal governo danese, la legge sull'imposta di immatricolazione prevede che sia il venditore a chiedere l'immatricolazione, ma che questa avvenga poi a nome del cliente. Ciò si accorda con il fatto che il venditore chiede l'immatricolazione per un autoveicolo solo una volta che è stato concluso un contratto con l'acquirente dello specifico veicolo. Inoltre, l'immatricolazione è la premessa per l'utilizzo del veicolo sulle strade aperte al pubblico, ed a ciò solo il cliente ha interesse. Infine, l'imposta di immatricolazione è interamente posta a carico del cliente, e indicata specificamente nella ricevuta d'acquisto. Se l'immatricolazione avviene a nome del cliente, si deve quindi dedurre che l'imposta è pagata in suo nome, e rappresenta, nella contabilità del venditore, una posta provvisoria.

43. Tale ricostruzione della normativa tributaria è in perfetto accordo con la sesta direttiva, che all'art. 11, parte A, n. 3, lett. c), contiene una disciplina espressa, applicabile anche ai tributi, per le poste provvisorie.

44. Sono tuttavia giuridicamente ammissibili anche altri tipi di tributo sui veicoli a motore che devono essere compresi nella base imponibile IVA. Così, l'imposta olandese discussa nella sentenza Wisselink [20] era riscossa come accisa sulla consegna e l'importazione di veicoli, cosa che la Corte ha ritenuto ammissibile. Di conseguenza, essa entrava a fare parte della base imponibile IVA [21]. Da ciò non si possono però trarre conseguenze circa il trattamento a fini IVA dell'imposta danese, che fa riferimento all'immatricolazione.

45. La DBI nega anche che il venditore, in base alla normativa fiscale danese, paghi l'imposta di immatricolazione in nome del proprio cliente. Spetta al giudice della causa principale interpretare in modo definitivo il diritto nazionale e dare risposta a tale punto.

46. I governi danese e olandese, oltre che la Commissione, ritengono inoltre che l'inserimento, sollecitato dalla ricorrente, dell'im-

20 — Sentenza Wisselink (cit. a nota 13).

21 — Ibidem, punto 22.

posta di immatricolazione nella base imponibile IVA violerebbe il principio della neutralità dell'IVA. La consegna di un veicolo precedentemente fatto immatricolare dal venditore sarebbe trattata diversamente dalla consegna di un veicolo immatricolato successivamente dal cliente.

47. Il principio di neutralità dell'IVA comporta, in sostanza, che operazioni comparabili siano tassate nello stesso modo [22]. Aderendo all'impostazione della DBI, le prestazioni non sarebbero comparabili, poiché in un caso sarebbe fornito un veicolo non immatricolato, e nell'altro un veicolo immatricolato, con l'immatricolazione considerata come elemento costitutivo della prestazione. Come già osservato, però, l'immatricolazione in effetti *non* è parte della prestazione del venditore. La sua prestazione è dunque in ogni caso soltanto la fornitura di un veicolo a motore. Pertanto, non sarebbe compatibile con il principio di neutralità dell'IVA che tali analoghe prestazioni fossero tassate diversamente a seconda che l'auto sia immatricolata dal venditore prima della consegna o dal cliente dopo la consegna.

48. Infine, il governo danese richiama l'attenzione sulla discriminazione che colpirebbe i veicoli usati importati qualora l'imposta di immatricolazione fosse applicata prima dell'IVA.

49. In assenza di un'armonizzazione delle imposte di immatricolazione sui veicoli a motore, gli Stati membri sono liberi di scegliere il parametro di riferimento da utilizzare come base imponibile per l'imposta. Come però la Corte ha affermato, in particolare nella sentenza Commissione/Danimarca (causa C-47/88), l'art. 90 CE vieta di utilizzare, per veicoli usati importati, un valore meno vantaggioso, come base per la tassazione, rispetto ai veicoli acquistati all'interno del Paese [23]. Non sarebbe quindi ammissibile calcolare l'imposta di immatricolazione per i veicoli usati importati sulla base del valore attuale comprensivo di IVA, e per i veicoli acquistati all'interno del paese sulla base dei prezzi al netto dell'IVA.

50. Peraltro una simile discriminazione può anche essere evitata calcolando l'imposta di immatricolazione per i veicoli usati importati sul valore attuale detraendone l'IVA relativa. Del resto al legislatore nazionale non è vietato riscuotere l'imposta di immatricolazione sul prezzo netto, privo di IVA. Infatti il prezzo netto può essere utilizzato come base

22 — Sentenze 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947, punto 20), 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 30), e 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, Linneweber e Akritidis (Racc. pag. I-1131, punto 24).

23 — Causa C-47/88, Commissione/Danimarca (cit. a nota 3, punti 21 e 22).

imponibile per l'imposta di immatricolazione indipendentemente dal fatto che l'imposta di immatricolazione stessa rientri o meno nella base imponibile IVA. Il divieto di tributi interni discriminatori su merci importate non ha dunque alcuna conseguenza per l'interpretazione delle norme sulla base imponibile IVA.

V — Conclusioni

51. In conclusione, propongo di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali dell'Østre Landsret:

Un'imposta di immatricolazione su veicoli a motore (autoveicoli per il trasporto di persone) che il venditore abbia versato in nome del proprio cliente prima della consegna, registrato nella propria contabilità come conto provvisorio e infine posto a carico del cliente insieme con il prezzo dell'autoveicolo, non costituisce un tributo rientrante nella base imponibile IVA ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), 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, ma una somma che, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. c), della direttiva, deve essere esclusa dalla base imponibile.