CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 25 ottobre 2001 [1]

I — Introduzione

1. Il presente giudizio verte sull'imposta sugli autoveicoli esigibile in uno Stato membro a carico di una persona fisica che abbia acquistato un autoveicolo usato in un altro Stato. Le questioni pregiudiziali riguardano l'imposta sui veicoli prelevata in Finlandia nonché l'imposta sul valore aggiunto basata su tale imposta. Anche se nel giudizio si parla di introduzione ovvero di importazione in Finlandia, in realtà l'oggetto di questo caso non è una «importazione» ai sensi del diritto comunitario vigente, dunque una «importazione» nella Comunità. Il giudizio a quo riguarda, piuttosto, solo il trasferimento di prodotti comunitari da uno Stato membro in un altro: vale a dire la Finlandia. Nondimeno, per ragioni di semplificazione, il trasferimento in Finlandia viene denominato «importazione» anche in prosieguo.

1 — Lingua originale: il tedesco.

II — Contesto normativo

A — *Diritto nazionale*

2. Nel presente giudizio si tratta di due leggi tributarie finlandesi, la legge sull'imposta sui veicoli a motore (Autoverolaki) e la legge sull'imposta sul valore aggiunto (Arvonlisäverolaki).

1. La legge sull'imposta sui veicoli a motore (Autoverolaki)

3. Secondo l'art. 1, n. 1, della legge sull'imposta sui veicoli a motore (1482/1994), in conformità a tale legge va versata allo Stato un'imposta sui veicoli a motore di tipo turismo (categoria M1), sugli autocarri (categoria N1) e su altri veicoli la cui massa

a vuoto non è superiore a Kg. 1875, sui motoveicoli (categoria L3 e L4), nonché su altri veicoli inclusi nella categoria L, prima della (loro) immatricolazione ovvero della (loro) messa in circolazione in Finlandia.

4. L'art. 3 disciplina l'imposizione sui veicoli, le cui parti furono oggetto di scambio almeno per il 50%. Per i veicoli usati importati l'imposizione è prevista a partire dal 25%.

5. Secondo l'art. 4, n. 1, il soggetto passivo dell'imposta sui veicoli a motore è l'importatore dell'autoveicolo o il fabbricante dello stesso se è fabbricato in Finlandia.

6. Secondo l'art. 5, il soggetto passivo dell'imposta sui veicoli a motore è tenuto ad assolvere anche l'imposta sul valore aggiunto basata su tale imposta, il cui importo è fissato dalla legge che disciplina l'imposta sul valore aggiunto, cioè l'Arvonlisäverolaki. L'amministrazione che preleva l'imposta su detti veicoli determina, in occasione del prelievo di quest'ultima, l'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sulle autovetture, nell'osservanza delle pertinenti disposizioni della legge sull'imposta sui veicoli.

7. Secondo l'art. 6, n. 1, l'imposta sugli autoveicoli va assolta per un importo equivalente al valore imponibile del veicolo, ridotto di FIM 4 600. Essa è tuttavia sempre pari ad almeno il 50% del valore imponibile.

8. Secondo l'art. 7, un veicolo usato importato è soggetto alla medesima imposta dovuta per un veicolo nuovo equivalente, ridotta secondo le modalità definite dalla normativa.

Ai veicoli la cui imposta sia calcolata il 15 gennaio 1999 o successivamente a tale data, l'art. 7 è applicabile come modificato dalla legge 1160/1998. Secondo la disposizione di cui all'art. 7, primo comma, prima in vigore e applicabile al giudizio a quo, l'imposta sul relativo veicolo nuovo si riduceva dello 0,50% per ogni mese di calendario completo, contando dal momento in cui la vettura aveva compiuto i 6 mesi dall'immatricolazione o dalla messa in circolazione. L'imposta veniva ridotta solo per i primi 150 mesi di utilizzazione.

Se non è possibile far riferimento ad un veicolo nuovo corrispondente, l'imposta si determina ex art. 7, n. 2, sulla base dell'imposta gravante su un veicolo nuovo il più possibile equivalente a quello importato per caratteristiche tecniche ed altre. Nel caso in cui un veicolo sia stato in circolazione per una durata più breve di quella di cui al n. 1, si può determinare l'imposta sulla base della effettiva durata di utilizzazione. Se l'imposta fissata sulla base del valore imponibile del veicolo importato usato è superiore all'imposta determinata in forza del n. 1, l'imposta si determina secondo il valore imponibile del veicolo.

9. Secondo l'art. 10, un veicolo si considera usato all'atto dell'importazione quando abbia percorso secondo verifiche attendibili più di 10 000 chilometri e sia stato immatricolato all'estero da più di 6 mesi. Il requisito del chilometraggio è stato soppresso dalla legge 30 dicembre 1998 (1160/1998).

10. Secondo l'art. 11, la base del valore imponibile di un veicolo importato è il valore di transazione per il soggetto passivo dell'imposta, diminuito dell'importo di cui all'art. 16.

L'art. 11 prevede, inoltre, quanto segue:

«Il valore di transazione di un veicolo importato è:

1) il valore in dogana in conformità del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario [GU L 302, pag. 1; in prosieguo: il "codice doganale"] e del regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 [GU L 253, pag. 1; in prosieguo: il "regolamento d'applicazione'], quando non si tratti di merce comunitaria; e

2) il valore del veicolo importato come merce comunitaria, determinato applicando il disposto del n. 1.

Il valore imponibile deve includere tutte le spese sostenute, direttamente o indirettamente, prima dell'applicazione delle imposte, dal soggetto passivo per il trasporto del veicolo in Finlandia oppure nel primo deposito finlandese del soggetto stesso, nonché i dazi doganali eventualmente dovuti.

Il valore imponibile di un veicolo fabbricato nel territorio nazionale è il prezzo di fabbrica del veicolo stesso determinato sulla base dei costi di produzione qualora il fabbricante sia soggetto passivo dell'imposta.

Tuttavia il valore imponibile non include il valore delle riparazioni abituali per la vendita del veicolo né, in siffatto contesto, il valore dei suoi accessori entro il limite di FIM 500. Non sono incluse nel valore imponibile le tasse d'immatricolazione e quelle per la targa».

11. Secondo l'art. 12, l'imposta sul valore aggiunto assolta dal soggetto passivo su un veicolo in conformità della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Arvonlisäverolaki) non è inclusa nel valore imponibile costituente la base dell'imposta sui veicoli a motore.

12. L'art. 37 prescrive al soggetto passivo di rendere una dichiarazione ai fini dell'imposta sui veicoli e regola il tenore di questa.

13. All'oggetto del giudizio a quo si applica la legge sull'imposta sui veicoli a motore (1482/1994) nella versione anteriore alla modifica di cui alla legge 1160/1998.

2. La legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Arvonlisäverolaki)

14. La legge fondamentale sull'imposta sul valore aggiunto in Finlandia è l'Arvonlisäverolaki (1501/1993), successivamente modificata dalle leggi 1483/1994, 1486/1994 e 1767/1995.

15. Secondo l'art. 1, n. 1, l'imposta sul valore aggiunto è prelevata a vantaggio dello Stato. Secondo il n. 5 del medesimo articolo, l'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sugli autoveicoli è disciplinata a parte nella legge sull'imposta sugli autoveicoli (1482/1994).

16. Secondo l'art. 102, n. 1, punto 4, della legge precitata, il soggetto passivo dell'imposta può dedurre l'imposta sul valore aggiunto dall'imposta sui veicoli a motore riscossa in forza di detta legge.

17. L'art. 102 bis subordina il diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sugli autoveicoli ad una decisione di accertamento fiscale da cui risulti l'importo dell'imposta dovuta.

18. Secondo l'art. 141, punto 5, le deduzioni menzionate nel capo 10 vengono imputate al mese in cui l'imposta è stata versata ai sensi dell'art. 102, n. 1, punto 4.

B — *Diritto comunitario*

19. Con riguardo al diritto comunitario sono rilevanti l'art. 90 CE concernente il divieto di imposizioni discriminatorie a favore dei prodotti nazionali nonché la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri

relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva») [2].

20. L'art. 2 della sesta direttiva dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

21. Dal 1° gennaio 1993 si considera importazione solo il trasferimento di beni nella Comunità e non più il trasferimento da un altro Stato membro. Del pari, l'acquisto di un veicolo a motore usato non è più soggetto, nell'ambito comunitario, all'imposta sul valore aggiunto nel paese di destinazione.

22. Una disciplina speciale per gli autoveicoli nuovi è contenuta nell'art. 28 bis della sesta direttiva.

23. L'art. 28 bis, n. 1, lett. b), dispone:

«1) Sono parimenti soggetti all'IVA:

(...)

b) gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi, effettuati a titolo oneroso all'interno del paese da soggetti passivi o enti che non sono soggetti passivi i quali beneficiano della deroga prevista alla lettera a), secondo comma, o da qualsiasi altra persona che non sia soggetto passivo (...)».

24. L'art. 28 bis, n. 2, dispone, in estratto:

2 — GU L 145, pag. 1.

«2) Ai sensi di questo titolo

(...)

b) non sono considerati "mezzi di trasporto nuovi" i mezzi di trasporto di cui alla lettera a), quando le due condizioni seguenti sono soddisfatte contemporaneamente:

— la cessione è effettuata oltre 3 mesi dopo dalla data della prima immissione in servizio (messa in circolazione), tuttavia tale durata è aumentata a 6 mesi per i veicoli terrestri a motore di cui alla lettera a);

— il mezzo di trasporto ha percorso oltre 6.000 Km se si tratta di un veicolo terrestre, ha navigato per oltre 100 ore se si tratta di un'imbarcazione o ha volato per più di 40 ore se si tratta di un aeromobile.

Gli Stati membri fissano le condizioni in cui possono essere definiti i dati sopra menzionati».

25. L'art. 33 della sesta direttiva consente agli Stati membri il mantenimento in vigore o l'introduzione di determinate imposte che non hanno il carattere di imposte sulla cifra d'affari e che non sono connesse all'adempimento di formalità per il passaggio delle frontiere.

III — Fatti

26. Il 2 marzo 1998, uno dei ricorrenti, il sig. Siilin, ha acquistato da un concessionario di autovetture, nella Repubblica tedesca, un'autovettura di tipo turismo Mercedes Benz 190 2.0 Diesel per 7.350 marchi tedeschi. L'autovettura era stata fabbricata il 1° gennaio 1986 e immatricolata il 13 novembre 1986. Essa era accessoriata con cambio automatico e tetto apribile meccanico. Il 20 aprile 1998 il sig. Siilin ha importato l'autovettura (che aveva già percorso 180 000 chilometri) in Finlandia ed effettuato la dichiarazione ai fini dell'imposta sulle autovetture.

27. L'ufficio doganale della regione di Helsinki (Helsingin piiritullikamari) ha stimato il valore di un'autovettura nuova dello stesso tipo pari a DEM 41 100, e lo ha maggiorato del valore degli speciali accessori, pari ad altri DEM 3 880. Così il valore complessivo del veicolo, convertito nella divisa nazionale, ammontava a FIM 136 851. Forfettariamente questa somma fu abbattuta di FIM 4 600 e, in considerazione della vetustà, di altri

FIM 85 963. L'ammontare dell'imposta sui veicoli a motore fu fissato in FIM 46 288 e quello dell'imposta sul valore aggiunto basata su di essa in FIM 10 183. Secondo il sig. Siilin la determinazione del prezzo di listino, al netto delle imposte, fu basata sul prezzo di vendita dell'importatore finlandese. Il 21 aprile 1998 il sig. Siilin ha pagato l'intero importo.

28. Il sig. Siilin ha però impugnato l'avviso di accertamento dinanzi al tribunale provinciale competente, l'Uudenmaan lääninoikeus.

29. Con riferimento all'imposta sul valore aggiunto egli ha domandato l'annullamento di detto avviso. Con riferimento all'imposta sui veicoli a motore ha domandato di rimettere la questione all'amministrazione doganale. A questo proposito si è basato sulla sentenza pronunziata nella causa Nunes Tadeu [3], secondo la quale l'imposta sui veicoli non può essere superiore all'importo dell'imposta residuale incorporata nel valore sul mercato finlandese di un veicolo che per vetustà, caratteristiche e condizioni equivalga al suo veicolo usato.

30. Il tribunale provinciale ha dichiarato che l'amministrazione doganale ha fissato l'imposta sui veicoli a motore in maniera tale che non viene accertata la questione del reale deprezzamento e non viene accertato se l'ammontare dell'imposta sulle autovetture fissata per la vettura del sig. Siilin superi l'importo dell'imposta residuale ancora incorporata nel valore di un equivalente autoveicolo usato, dello stesso modello e dello stesso anno di fabbricazione, immatricolato in Finlandia. Esso ha così annullato il provvedimento per quanto attiene all'imposta sui veicoli a motore e rinviato il caso all'amministrazione doganale per una nuova liquidazione dell'imposta.

31. Riguardo all'imposta finlandese sul valore aggiunto, il tribunale provinciale ha ritenuto che non si tratta, per i suoi elementi essenziali, di un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva e neppure di un'imposta sulla cifra d'affari vietata ex art. 33 di quest'ultima. Per questa ragione l'applicazione di tale imposta non è in contrasto con la sesta direttiva. Poiché però si deve determinare di nuovo l'avviso di accertamento relativo all'imposta sui veicoli a motore, anche l'importo dell'imposta sul valore aggiunto basata su quest'ultima deve essere liquidato nuovamente dall'amministrazione doganale.

32. Di conseguenza, tanto il rappresentante della direzione doganale generale (tulliasiamies), quanto il sig. Siilin hanno fatto ricorso alla Corte amministrativa suprema, il Korkein hallinto-oikeus, avverso la decisione del tribunale provinciale. Mentre il rappresentante della direzione doganale generale (l'agente in dogana) conclude nel suo ricorso per la modifica del provvedimento per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto e all'imposta sui veicoli a motore, il sig. Siilin conclude nel proprio ricorso per la modifica unicamente dell'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore.

3 — Sentenza 9 marzo 1995, causa C-345/93, Nunes Tadeu (Racc. pag. I-479).

IV — Questioni pregiudiziali

33. Il 15 marzo 2000 il Korkein hallinto-oikeus ha deciso di proporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale e di sottoporle le seguenti questioni:

«*Imposta sui veicoli a motore*

1) Ai sensi dell'art. 11 della legge finlandese relativa all'imposta sui veicoli a motore, il valore di transazione per il soggetto passivo definisce, ai fini della determinazione della detta imposta, il valore imponibile di un veicolo usato importato come merce comunitaria. Il valore di transazione cui si fa ricorso è il valore in dogana definito dalle pertinenti disposizioni del codice doganale e del suo regolamento di applicazione.

Se l'art. 95 del Trattato (...) possa essere interpretato nel senso che una normativa nazionale che determina il valore imponibile alla base dell'imposta sui veicoli a motore non è discriminatoria ove si tenga conto, in particolare, della circostanza che la definizione del valore imponibile varia a seconda dello stadio (o del livello) di commercializzazione in cui opera l'importatore del veicolo, cioè a seconda che quest'ultimo sia grossista, dettagliante o consumatore.

2) Ai sensi dell'art. 7, primo comma, della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore, la base dell'imposta da riscuotere su un veicolo usato importato è costituita dall'imposta su un veicolo nuovo equivalente, come ridotta secondo le modalità previste da tale disposizione. In base alla legge 1482/1994, su un veicolo usato importato verrebbe percepita l'imposta gravante su un veicolo nuovo equivalente, ridotta dello 0,5% per ogni mese di calendario completo, a partire dalla scadenza dei primi 6 mesi dall'immatricolazione o dalla messa in circolazione e l'imposta sarebbe ridotta solo per i primi 150 mesi di utilizzazione. In base alla legge 1160/1998 attualmente in vigore, su un veicolo usato importato si percepisce l'imposta che grava su un veicolo nuovo equivalente, ridotta dello 0,6% per mese di calendario completo per i primi 100 mesi di utilizzazione, poi dello 0,9% per i 100 mesi seguenti, nonché dello 0,4% per i mesi successivi, percentuali calcolate sul valore residuo dell'imposta alla fine di ogni mese precedente. Si computano come mesi di utilizzazione i mesi di calendario completi trascorsi dalla prima messa in servizio o immatricolazione.

Se l'art. 95 del Trattato (...) possa interpretarsi nel senso che una norma-

tiva nazionale siffatta non è discriminatoria, ove si tenga conto in particolare del fatto che:

— il punto di partenza è l'imposta su un'autovettura nuova equivalente;

— secondo la normativa precedentemente in vigore, l'imposta era ridotta solo dopo un periodo di sei mesi, e

— tanto in base alla nuova normativa, quanto in base alla normativa precedente, l'imposta è ridotta in modo lineare secondo le modalità sopra illustrate.

3) Se, oltre alle basi di calcolo di cui alla legislazione tributaria nazionale, occorra sempre esaminare le caratteristiche individuali proprie del veicolo al fine di accertare che la riscossione dell'imposta sui veicoli a motore non conduca in determinati casi a discriminazioni incompatibili con l'art. 95 del Trattato (...).

L'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore

4) Se la [sesta direttiva] possa essere interpretata nel senso che l'imposta denominata 'imposta sul valore aggiunto' basata sull'imposta sui veicoli a motore, ai sensi dell'art. 5, primo comma, della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore e dell'art. 1, n. 5, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, sia appunto un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della direttiva in materia, ove si tenga conto della circostanza che, in forza della normativa nazionale, l'imposta viene riscossa esclusivamente sulla base dell'imposta sui veicoli a motore.

5) In caso di soluzione negativa della quarta questione, se un'imposta siffatta possa considerarsi tuttavia come un'imposta o una tassa la cui riscossione è autorizzata in conformità dell'art. 33 della direttiva.

6) Nel caso in cui la normativa tributaria nazionale di cui trattasi non fosse considerata incompatibile con la [sesta direttiva], se l'art. 95 del Trattato (...) possa interpretarsi nel senso che la detta normativa non è discriminatoria nel senso indicato da tale articolo».

V — Le questioni pregiudiziali concernenti l'imposta sugli autoveicoli

34. Le prime tre questioni pregiudiziali riguardano diversi aspetti delle disposizioni della legge sull'imposta sugli autoveicoli applicabili al caso oggetto del giudizio a quo. Perciò esse devono essere riunite.

A — *Argomenti delle parti*

35. Secondo il *sig. Siilin* l'imposta sugli autoveicoli è discriminatoria riguardo ai veicoli importati ed è perciò incompatibile con l'art. 90 CE. Il sig. Siilin afferma che per l'accertamento della base imponibile nel caso di un'autovettura usata importata si tiene conto del prezzo di un'autovettura nuova al netto delle imposte. Nella maggior parte dei casi l'imposta sulle autovetture sarebbe superiore all'ammontare dell'imposta incorporata nel valore di un'autovettura usata equivalente immatricolata in Finlandia.

36. L'applicazione del sistema tributario finlandese comporterebbe che un autoveicolo usato importato da un privato sia tassato in una misura pari per lo meno al doppio rispetto ad un autoveicolo usato che, a suo tempo, fu importato come nuovo da un importatore ufficiale.

37. Secondo l'art. 7, n. 1, della legge sull'imposta sugli autoveicoli, l'imposta prelevata per un autoveicolo usato importato corrisponde all'importo dovuto per un veicolo nuovo equivalente, ridotto però secondo le modalità previste dalla legge sull'imposta sugli autoveicoli. Nel caso dell'importazione di un autoveicolo usato ad opera di un privato l'imposta gravante su un autoveicolo nuovo equivalente corrisponderebbe all'imposta per un'autovettura il cui valore imponibile include il margine di guadagno del rivenditore ed altre spese connesse. Al contrario, l'importatore ufficiale che introduce in Finlandia un autoveicolo nuovo pagherebbe l'imposta sul prezzo d'acquisto, cioè al netto del margine di guadagno e delle diverse altre spese. Perciò l'imposta sugli autoveicoli nuovi importati in Finlandia da un importatore ufficiale è inferiore a quella gravante su un autoveicolo nuovo o usato importato da un privato.

38. Il sig. Siilin è dell'avviso che in queste circostanze le riduzioni mensili previste dalla legge incidano solo di poco sull'ammontare dell'imposta incorporata nel valore di un autoveicolo equivalente. L'autoveicolo usato e quello nuovo equivalente importato da un importatore ufficiale avrebbero basi imponibili differenti. Le riduzioni percentuali non eliminerebbero la discriminazione.

39. Dalla sentenza pronunziata nella causa Nunes Tadeu il sig. Siilin argomenta che per l'importo dell'imposta incorporata nel valore dell'autoveicolo si deve considerare l'imposta prelevata in occasione della prima messa in circolazione dell'autoveicolo equivalente. Questo importo residuale dovrebbe essere ridotto in rapporto al reale deprezzamento dell'autoveicolo usato.

40. Con riguardo alla riduzione lineare dell'imposta il sig. Siilin fa riferimento alla sentenza pronunziata nella causa Commissione/Grecia [4], da cui risulterebbe che tale riduzione dell'imposta sia illegittima.

41. Infine, per il sig. Siilin, dalla sentenza pronunziata nella causa Outokumpu [5] risulterebbe che anche una discriminazione fiscale che si manifesti solo in qualche caso, ad esempio in caso di una imposizione superiore nel caso di prodotti importati rispetto a quelli di origine nazionale, sarebbe in contrasto col diritto comunitario.

42. Il *governo finlandese* parte dal principio che l'imposta sulle autovetture non è incompatibile con l'art. 90 CE. Questa disposizione non vieterebbe, infatti, agli Stati membri di tassare i prodotti in modo differente, se l'imposta viene calcolata sulla base di criteri oggettivi, senza discriminazione per i prodotti importati. Per verificare il carattere discriminatorio di un regime tributario nel caso di prodotti importati, si dovrebbe comparare l'imposta da prelevarsi per autoveicoli importati da altri Stati membri con l'imposta da prelevare per autoveicoli usati nazionali. Se in uno Stato membro gli autoveicoli usati non sono soggetti a nessuna imposta per il passaggio di proprietà, si dovrebbe comparare la prima imposizione fiscale su un autoveicolo importato da un altro Stato con l'imposta incorporata nel valore di un autoveicolo già presente sul territorio nazionale.

43. Per individuare i prodotti similari che costituiscono la base per il confronto dell'imposizione, a giudizio del governo finlandese si dovrebbe tenere conto del contesto economico, oltre che delle caratteristiche essenziali dell'autoveicolo, come il marchio, il modello e la vetustà. Per verificare se un'imposta prelevata per autoveicoli usati importati abbia effetti discriminatori sarebbe possibile prendere come termine di paragone l'imposta incorporata nel valore dell'autoveicolo già presente sul territorio nazionale che fu importato allo stesso stadio di commercializzazione ed abbia le stesse caratteristiche. Una discriminazione sussisterebbe solo se l'imposta prelevata per autoveicoli usati superi l'im-

4 — Sentenza 23 ottobre 1997, causa C-375/95, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-5981, punto 22).

5 — Sentenza 2 aprile 1998, causa C-213/96, Outokumpu (Racc. pag. I-1777, punto 41).

porto incorporato nel valore di un autoveicolo equivalente già presente sul mercato e tassato come nuovo allo stesso stadio di commercializzazione.

44. L'imposta sugli autoveicoli sarebbe perciò determinata applicando criteri oggettivi e non sarebbe incompatibile con l'art. 90 CE, perché sul valore considerato come base imponibile influirebbero le circostanze commerciali legate all'acquisto dell'autovettura.

45. Circa la normativa finlandese che prende come punto di partenza l'imposta su un autoveicolo equivalente nuovo e prevede una riduzione lineare, occorrerebbe verificare se tale normativa non sia incompatibile col diritto comunitario. Una riduzione in funzione della vetustà dell'autovettura terrebbe conto del reale deprezzamento. A ciò si aggiunga che anche il reale deprezzamento di un autoveicolo usato sarebbe lineare.

46. Circa la questione se sia necessario considerare le singole caratteristiche dell'autovettura, secondo il governo finlandese il diritto comunitario non richiede una valutazione individuale per ciascuna autovettura.

47. A parere della *Commissione*, le disposizioni della legge sull'imposta sugli autoveicoli, secondo la quale occorrerebbe determinare l'imposta sulla base del valore di un veicolo nuovo equivalente, di per sé non sono in contrasto coll'art. 90 CE, se il veicolo nuovo corrisponde per ogni aspetto a quello usato importato e l'imposta così accertata non è superiore all'importo incorporato nel valore di un autoveicolo usato già messo in circolazione in uno Stato membro.

48. Inoltre la Commissione è dell'avviso che la base imponibile sia eccessiva. In effetti sarebbe difficile, a causa della velocità alla quale cambiano i modelli, trovare in seguito, e cioè al momento della tassazione, un autoveicolo identico della stessa categoria. Se infatti tale autoveicolo al momento della tassazione non è più in vendita, si potrebbe prendere in considerazione soltanto un autoveicolo dello stesso modello che sia stato prima sul mercato. Si potrebbe tenere conto dell'inflazione rettificando il valore di tale autoveicolo.

49. Altri aspetti della legislazione tributaria finlandese potrebbero costituire una violazione dell'art. 90 CE. Ciò vale per la considerazione dei diversi stadi di commercializzazione, la quale implicherebbe che l'ammontare dell'imposta nel caso di un

autoveicolo usato non coincida con l'importo incorporato nel valore di un autoveicolo usato già tassato che si trovi sul mercato nazionale, cioè sul mercato finlandese.

50. Sarebbe in contrasto con l'art. 90 CE, inoltre, una legislazione che preveda una riduzione lineare dello 0,50% mensile senza tenere conto del reale deprezzamento dell'autoveicolo. La Commissione è dell'avviso che non sia possibile tenere conto del deprezzamento in maniera generalizzata, perché tale deprezzamento dipenderebbe da numerosi fattori, come il Paese, il tipo o il modello. Il governo finlandese avrebbe sì condotto uno studio sul deprezzamento dal 1998, ma la Commissione non disporrebbe di nessuna informazione circa il reale deprezzamento nel 1998. Nella causa Commissione/Grecia la Corte ha affermato che in genere il deprezzamento annuale è superiore al 5% e che in particolare il deprezzamento è maggiore nei primi anni.

51. La Commissione aggiunge che una legislazione tributaria che non consideri le peculiarità individuali è incompatibile con l'art. 90 CE, qualora ciò abbia come conseguenza che l'imposta prelevata per un autoveicolo usato importato sia superiore all'importo incorporato nel valore di un autoveicolo usato equivalente già immatricolato nel rispettivo Stato membro.

52. Infine l'imposta sugli autoveicoli sarebbe discriminatoria perché pregiudicherebbe i concessionari di altri Stati membri.

B — *Valutazione*

53. Le prime tre questioni pregiudiziali concernono aspetti diversi della legge finlandese sull'imposta sugli autoveicoli nella versione applicabile al caso oggetto del giudizio a quo. Gli aspetti discussi nelle questioni rientrano tutti nel campo di applicazione dell'art. 90 CE che, secondo giurisprudenza costante della Corte [6], include, oltre all'aliquota del tributo, pure le modalità di riscossione del tributo stesso e la base imponibile.

54. Non è oggetto delle questioni pregiudiziali, e con ciò del presente procedimento, la normativa finlandese citata dalle parti

6 — V. al riguardo soltanto sentenze 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli/Meroni (Racc. pag. 557), e 11 dicembre 1990, causa 47/88, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-4509, punto 18).

concernente il regime fiscale delle riparazioni e la questione se tale normativa sia discriminatoria.

55. Ai fini della verifica della compatibilità dei provvedimenti degli Stati membri con l'art. 90 CE, si deve osservare che tale articolo vieta che la base imponibile superi il valore effettivo dell'oggetto dell'imposizione [7]. Nel tassare autoveicoli usati occorre, perciò, considerare il loro reale deprezzamento [8].

56. Inoltre, nella valutazione di una legislazione tributaria come quella del giudizio a quo, secondo la giurisprudenza costante della Corte [9] si deve considerare che il limite massimo per le imposte è costituito dall'importo ancora incorporato nel valore dei prodotti tassati. Nel caso di un autoveicolo usato ciò corrisponde al residuo dell'imposta prelevata all'atto dell'immatricolazione come autoveicolo nuovo ed ancora incorporata nel suo valore di autoveicolo usato. Questo importo residuale è direttamente proporzionale al deprezzamento [10], nel senso che si riduce nella medesima misura in cui si deprezza l'autovettura.

7 — Sentenza nella causa 47/88 (citata alla nota 6), punto 22.

8 — Sentenze nella causa C-345/93 (citata alla nota 3), punto 20, e 22 febbraio 2001, causa C-393/98, Gomes Valente (Racc. pag. I-1327, punto 23).

9 — Sentenza nella causa 47/88 (citata alla nota 6), punto 20.

10 — Sentenza nella causa C-393/98 (citata alla nota 8), punto 41.

57. L'art. 90 CE assicura la neutralità dei tributi fra prodotti nazionali ed importati. Questa norma non può peraltro essere intesa nel senso che essa miri a realizzare l'uguaglianza dei prezzi finali di vendita. Piuttosto essa tende alla neutralità delle legislazioni tributarie degli Stati membri riguardo alla concorrenza, in quanto essa vieta disposizioni che eliminano un vantaggio concorrenziale [11] di un prodotto importato.

58. In prosieguo vengono esaminati i singoli aspetti della normativa finlandese.

1. Anello «compratore» della catena di commercializzazione

59. Il nocciolo del problema dello stadio di commercializzazione, di cui alla prima domanda pregiudiziale, concerne la questione se l'art. 90 CE consenta di considerare di volta in volta lo stadio di commercializzazione dei prodotti da tassare. Trattasi di un problema giuridico in quanto la base imponibile ha entità variabile a seconda dello stadio di commercializzazio-

11 — Così già l'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni nella causa C-345/93 (citata alla nota 3), paragrafo 17; v. al riguardo, ultimamente, la sentenza nella causa C-393/98 (citata alla nota 8), punto 43.

ne. Ciò peraltro porta ad un'imposta di differente ammontare, per cui nel considerare lo stadio di commercializzazione si potrebbero in definitiva effettuare discriminazioni.

60. a) Occorre prendere le mosse anzitutto dal fatto che il diritto finlandese con riguardo al valore dell'autoveicolo usato rimanda per ciascuno stadio di commercializzazione al diritto doganale comunitario. Il differente valore imponibile si ricava, così, dall'applicazione della normativa doganale comunitaria del codice doganale e del relativo regolamento d'applicazione.

61. Relativamente al dubbio della Commissione se sia compatibile con il mercato interno applicare per esso normative che valgono per il commercio estero, occorre far riferimento alla sentenza pronunziata nella causa Dounias [12], in cui la Corte ha dichiarato che il semplice rinvio al regolamento doganale per la determinazione del valore imponibile non è di per sé in contrasto col Trattato.

62. b) Inoltre si pone la questione se lo stadio di commercializzazione al quale si trova il prodotto non rientri tra le caratteristiche di quest'ultimo e sia perciò necessario tenerne conto.

63. Ai fini dell'esame della compatibilità con l'art. 90 CE di una legislazione tributaria è, infatti, decisivo precisare in quale misura i prodotti nazionali e i prodotti importati da confrontare possano essere considerati uguali [13]. La valutazione del carattere di similarità è effettuata sulla base delle caratteristiche del prodotto, nella fattispecie: del veicolo usato, e della rispondenza alle esigenze dei consumatori [14]. Questi due aspetti implicano una varietà di elementi ancora da esaminare, ma sono senz'altro accomunati dal fatto di riferirsi tutti e due al veicolo stesso. Ciò però non vale per lo stadio di commercializzazione nel quale si trova anche il veicolo usato.

64. c) Secondo la giurisprudenza della Corte, sarebbe illecita una legislazione tributaria nazionale strutturata in modo tale che, nel caso di veicoli usati nazionali, l'imposta sulla cifra d'affari sia considerata in sede di determinazione della base imponibile in maniera diversa che nel caso di veicoli usati importati [15]; così come sarebbe illecito non considerare certi costi per i

12 — Sentenza 3 febbraio 2000, causa C-228/98, Dounias (Racc. pag. I-577, punto 45).

13 — Sentenza 15 marzo 2001, causa C-265/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-2305, punto 41).

14 — Sentenze nella causa C-265/99 (citata alla nota 13), punto 42, e 15 giugno 1999, causa C-421/97, Tarantik (Racc. pag. I-3633, punto 28).

15 — Sentenza nella causa C-228/98 (citata alla nota 12), punto 48.

veicoli usati nazionali, oppure non offrire alcuna possibilità di detrazione per veicoli usati importati, mentre tali possibilità sono offerte per veicoli usati nazionali [16].

65. Perciò perfino se la considerazione dello stadio di commercializzazione — come affermato dalla Commissione — abbia davvero l'effetto di aumentare tendenzialmente il valore dei veicoli usati, ciò non costituirebbe di per sé solo una discriminazione. La discriminazione si ha piuttosto per il fatto che la considerazione degli stadi di commercializzazione, come si ricava dalle stime presentate, comporta in sostanza che l'ammontare dell'imposta per un veicolo usato rapportato proporzionalmente al valore di suddetto veicolo sia superiore all'importo dell'imposta incorporata nel valore di un veicolo nuovo.

66. Secondo costante giurisprudenza della Corte, infatti, una legislazione tributaria già contrasta con l'art. 90 CE «se non è tale da garantire che l'ammontare dell'imposta dovuta all'importazione di un prodotto, non superi», anche solo in qualche caso, o «in qualche circostanza, il valore dell'imposta» [17] dovuta per un prodotto nazionale. Sarebbe dunque illecitotassare anche solo in qualche caso i veicoli usati importati in misura superiore ai veicoli usati già presenti sul mercato nazionale. Con riguardo all'ordinamento finlandese, è quanto accadrebbe se si prendesse una base imponibile superiore a quella prevista per un veicolo usato equivalente nazionale.

67. Nel caso a quo si prendono in considerazione per i diversi stadi di commercializzazione basi d'imposta di volta in volta differenti; così un veicolo usato importato ad uno stadio di commercializzazione «valutato» di più viene tassato per un importo superiore a quello prelevato per un veicolo usato importato ad uno stadio di commercializzazione «valutato» di meno, ovvero per un veicolo di origine nazionale. La discriminazione risulta già solo dal fatto che fra i veicoli usati tassati per un importo minore ci sono in ogni caso anche veicoli usati nazionali, mentre fra i veicoli usati tassati per un importo maggiore ci sono in ogni caso anche veicoli usati importati.

68. Tale effetto evidenzia, infatti, che una legislazione tributaria che prevede una differente imposizione per ogni stadio di commercializzazione non assicura comunque che in taluni casi non si possa verificare una imposizione superiore nel caso di prodotti importati.

16 — Sentenza 17 giugno 1998, causa C-68/96, Grundig Italiana (Racc. pag. I-3775, punti 17-21).

17 — V. al riguardo la sentenza nella causa C-375/95 (citata alla nota 4), punto 29, e la giurisprudenza ivi citata; v. parimenti la sentenza nella causa C-393/98 (citata alla nota 8), punto 37.

2. Criteri di valutazione

69. La seconda questione pregiudiziale riguarda alcuni aspetti dei criteri di valutazione dei veicoli usati. La soluzione al riguardo deve limitarsi agli elementi — specialmente alle disposizioni del diritto nazionale — che sono rilevanti per la decisione del giudizio a quo.

a) Riferimento: veicoli nuovi similari

70. Una normativa nazionale che prevede che per la determinazione della base d'imposta si debba partire dal valore di un veicolo nuovo è lecita a date condizioni, vale a dire a condizione che si prenda come veicolo di riferimento solo un'autovettura equivalente.

71. Si stabilisce se si tratti o meno di un veicolo (possibilmente) equivalente sulla scorta delle caratteristiche essenziali dell'autovettura. Tra queste rientrano senz'altro il modello, il tipo e determinate caratteristiche, quali la vetustà, il chilometraggio, gli accessori, lo stato generale e il modo di propulsione.

b) Riduzione solo dopo sei mesi

72. Per prima cosa si deve osservare che al caso de quo si applica la precedente normativa, cioè quella in vigore prima del 15 gennaio 1999.

73. Muovendo dal principio che decisivo è il deprezzamento reale, appare dubbio che il deprezzamento di una vettura nuova al fine dell'accertamento del valore di un veicolo usato solo sei mesi dopo la messa in circolazione o l'immatricolazione soddisfi le condizioni di applicazione dell'art. 90 CE.

74. Del resto, tale riduzione tardiva non corrisponde neppure ai risultati dello studio addotto dal governo finlandese.

75. La giurisprudenza della Corte fornisce indicazioni esplicite solo per il deprezzamento annuale; nondimeno, dal fatto che il deprezzamento soprattutto nei primi

anni — secondo i valori che l'esperienza insegna — è ampiamente superiore al 5% per anno [18], si può ricavare che per i primi sei mesi si verifica un deprezzamento certo almeno del 2,5%. L'inadeguatezza della riduzione tardiva sarebbe ancora più evidente se il deprezzamento reale nei primi mesi dovesse essere addirittura maggiore.

c) Riduzione lineare

76. Poiché al giudizio a quo è applicabile la disciplina dell'imposta sui veicoli in vigore prima del 15 gennaio 1999, deve applicarsi la riduzione mensile lineare dello 0,5% da essa prevista.

77. Come già risulta dalla giurisprudenza, tuttavia, il deprezzamento reale dei veicoli usati «non è lineare» [19]; cosicché una normativa rigida è in contrasto con il principio secondo il quale si deve tenere conto del deprezzamento reale.

3. Valutazione astratta o individuale

78. La terza questione pregiudiziale va intesa nel senso che il giudice a quo vuole accertare se le caratteristiche del veicolo debbano essere valutate su base individuale oppure se basti valutarle alla stregua di criteri astratti: altrimenti detto, vuole sapere se una valutazione alla stregua di criteri astratti sia compatibile con l'art. 90 CE.

79. Circa la questione se le caratteristiche del veicolo usato debbano essere valutate individualmente oppure stabilite in astratto, nella sentenza pronunziata nella causa Gomes Valente la Corte ha dichiarato che l'art. 90 CE non osta ad una valutazione alla stregua di criteri generali e astratti a determinate condizioni. È il caso di tariffe forfettarie in cui vengono addotti criteri di valutazione come la vetustà, il chilometraggio, lo stato generale, il modo di propulsione, il marchio o il modello del veicolo. Parimenti si può fare riferimento ai prezzi medi [20].

80. Presupposto di tale determinazione resta, peraltro, anche per una siffatta stima del valore — cioè astratta —, che essa non può essere discriminatoria [21]. L'ammontare dell'imposta risultante da tale stima non

18 — Sentenza nella causa C-375/95 (citata alla nota 4), punto 22; v. le conclusioni dell'avvocato generale La Pergola, paragrafo 5, che ritiene che l'esperienza contraddica la limitazione del deprezzamento al 5%.

19 — Sentenza nella causa C-375/95 (citata alla nota 4), punto 22.

20 — V. la sentenza nella causa C-393/98 (citata alla nota 8), punti 24, 25 e 28.

21 — Sentenza nella causa C-393/98 (citata alla nota 8), punto 26.

può, quindi, essere superiore all'importo incorporato nel valore di un'autovettura equivalente già immatricolata nel territorio nazionale.

81. La trasparenza ovvero l'accessibilità invocata dalle parti, specialmente di tariffe di questo tipo, e la questione se la pertinente prassi al tempo della decisione soddisfacesse le condizioni poste dal diritto comunitario non costituisce oggetto del presente procedimento, in quanto non è stata sollevata nelle questioni pregiudiziali. A tale proposito basta ricordare la sentenza pronunziata nella causa Gomes Valente, secondo la quale i criteri sottesi alle tariffe devono essere portati a conoscenza del pubblico [22].

4. Conclusione

82. Le prime tre questioni pregiudiziali devono essere risolte pertanto come segue: l'art. 90 CE va interpretato nel senso che esso non osta ad una legislazione tributaria nazionale secondo la quale, per determinare il valore imponibile di un veicolo usato al fine della fissazione dell'imposta sui veicoli a motore,

— si prende in considerazione il valore in dogana,

— si fissa il valore imponibile in modo da tenere conto di tutte le caratteristiche del veicolo usato, almeno astrattamente,

a meno che ciò non porti a fissare un'imposta superiore all'imposta incorporata nel valore di un veicolo usato nazionale già tassato, e a non considerare il reale deprezzamento.

L'art. 90 CE va interpretato, inoltre, nel senso che esso osta ad una legislazione tributaria nazionale secondo la quale, per la determinazione del valore d'imponibile di un veicolo usato al fine della fissazione dell'imposta sui veicoli, si deve considerare lo stadio di commercializzazione, e il valore d'imposta è ridotto solo dopo il decorso di sei mesi e la riduzione è lineare nel modo applicabile al giudizio a quo.

VI — Le questioni pregiudiziali concernenti l'imposta sul valore aggiunto

83. Le questioni pregiudiziali dalla quarta alla sesta questione concernono la valuta-

22 — Sentenza nella causa C-393/98 (citata alla nota 8), punto 34.

zione dell'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore, e cioè la sua qualificazione come imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva, la sua compatibilità con l'art. 33 della sesta direttiva e con l'art. 90 CE[23].

A — *Argomenti delle parti*

84. Con riguardo all'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli il *sig. Siilin* è dell'avviso che si tratti di un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva e che essa sia incompatibile con tale direttiva. A favore della qualificazione come imposta sul valore aggiunto deporrebbe il fatto che essa sia detraibile ai sensi dell'art. 102, n. 1, quarto comma, della legge sull'imposta sul valore aggiunto, e che si tratti di un'imposta generale. In considerazione della soluzione proposta per la quarta questione, non sarebbe necessario risolvere la quinta e la sesta questione.

85. Secondo il *governo finlandese* l'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli non costituirebbe, comunque la si denomini, né un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva, né una imposta sulla cifra d'affari vietata ex art. 33 della sesta direttiva.

86. L'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli verrebbe prelevata in aggiunta all'imposta sul valore aggiunto e indipendentemente da questa. Inoltre essa dovrebbe essere assolta anche in un caso che non costituisce affatto una transazione soggetta all'imposta sul valore aggiunto, e cioè nel caso che un consumatore acquisti un veicolo usato in un altro Stato membro.

87. Inoltre il governo finlandese rinvia alla giurisprudenza della Corte relativa all'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva, da cui risultano le caratteristiche essenziali di un'imposta sul valore aggiunto. A differenza di un'imposta sul valore aggiunto, fatto generatore dell'imposta basata sull'imposta sulle autovetture sarebbe esclusivamente il pagamento dell'imposta sui veicoli. Inoltre, l'imposta non sarebbe prelevata per la cessione, l'importazione o l'acquisto comunitario di beni. Infine, essa verrebbe prelevata una volta soltanto.

88. Quanto alla quinta questione, il governo finlandese afferma che l'imposta di cui all'art. 5 della legge sull'imposta sui veicoli non presenta i requisiti essenziali di un'imposta sul valore aggiunto e non compromette il funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto. Piuttosto si tratterebbe di un'imposta il cui prelievo è autorizzato ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.

23 — Non occorre, pertanto, procedere all'esame della questione della compatibilità con gli artt. 23 CE e 25 CE sollevata dalla Commissione.

89. Quanto alla sesta questione, il governo finlandese è del parere che l'imposta di cui all'art. 5 della legge sull'imposta sui veicoli colpisca indistintamente tutti i veicoli. In considerazione delle sue caratteristiche tale imposta non sarebbe, perciò, incompatibile con l'art. 90 CE.

90. Nella fase orale il governo finlandese ha respinto espressamente l'opinione della Commissione secondo cui l'imposta sul valore aggiunto potrebbe essere detratta dall'imposta sui veicoli. Come risultato l'imposta sul valore aggiunto sarebbe neutra.

91. Secondo la *Commissione* l'imposta basata sull'imposta sui veicoli costituisce un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva. Poiché essa viene prelevata sulla base di fatti generatori d'imposta non previsti nella sesta direttiva, essa sarebbe incompatibile con l'art. 2 di quest'ultima.

92. Inoltre, l'imposta sul valore aggiunto oggetto del presente procedimento non soddisfarebbe i criteri degli artt. 7 e 10 della sesta direttiva concernenti l'importazione di beni e il fatto generatore d'imposta.

93. Tanto meno si tratterebbe di un'imposta su acquisti intracomunitari ai sensi dell'art. 28 bis della sesta direttiva.

94. Se la Corte dovesse convincersi che invece non si tratta di un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva, quest'imposta non sarebbe incompatibile con l'art. 33 della sesta direttiva, in quanto essa non sarebbe affatto un'imposta generale.

95. La Commissione, inoltre, è dell'avviso che l'imposta oggetto del presente procedimento sia in contrasto cogli artt. 23 CE e 25 CE, talché la si dovrebbe qualificare come tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. Infatti essa impedirebbe di fatto a persone che non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto di importare in Finlandia veicoli nuovi o usati.

96. Qualora la Corte consideri nondimeno che l'imposta oggetto di questo procedimento non costituisce né un'imposta sul valore aggiunto, né una tassa di effetto equivalente, la Commissione richiama l'attenzione sul fatto che tale imposta sarebbe incompatibile in ogni caso con l'art. 90 CE, dal momento che essa sarebbe applicabile non a veicoli usati nazionali, bensì a veicoli usati importati da un altro Stato membro. Infatti, un utente finale che ha acquistato un'autovettura usata in un altro Stato membro non avrebbe diritto ad una detrazione. A fronte di ciò autovetture usate nazionali non sarebbero soggette all'imposta sui veicoli e, di conseguenza, neppure alla imposta sul valore aggiunto basata su quest'ultima.

B — *Valutazione*

97. Occorre ora verificare la compatibilità dell'imposta basata sull'imposta sui veicoli con gli aspetti di diritto comunitario richiamati dinanzi alla Corte.

1. Valutazione come imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva.

98. Anzitutto per la valutazione dell'imposta basata sull'imposta sui veicoli è irrilevante la designazione di tale imposta nel singolo Stato membro. Tanto meno rileva quale legge la preveda, come — nel caso di specie — la normativa IVA contenuta nella legge 1501/1993.

99. Per la valutazione è determinante, invece, se l'imposta oggetto del procedimento presenti le caratteristiche formulate dalla giurisprudenza della Corte.

100. a) Tra queste ultime c'è la deducibilità dell'imposta assolta per l'operazione precedente. Vero è che il governo finlandese prevede una possibilità di deduzione; tuttavia, il sistema non sortisce l'effetto — che un'imposta sul valore aggiunto invece necessariamente produce [24] — che venga tassato il valore aggiunto: piuttosto viene tassato l'intero valore.

101. b) È poi da chiedersi se l'imposta basata sull'imposta sui veicoli si applichi «in maniera generale ai negozi aventi ad oggetto beni o servizi» [25].

102. L'imposta oggetto del procedimento è generale nel senso che essa deve essere assolta tanto per l'acquisto da parte di imprenditori soggetti all'imposta sulla cifra d'affari, quanto per l'acquisto da parte di utenti finali. L'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli non deve essere corrisposta, però, per ogni prodotto, bensì solo per determinati veicoli. Si tratta, dunque, di un'imposta prelevata solo per determinati prodotti la quale, secondo la giurisprudenza della Corte [26], non deve essere considerata come un'imposta generale.

24 — Sentenza 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi (Racc. pag. I-2947, punto 12); v. sentenza 16 dicembre 1992, causa C-208/91, Beaulande (Racc. pag. I-6709, punto 18).

25 — Sentenza nella causa C-347/90 (citata alla nota 24), punto 12, e la giurisprudenza ivi citata.

26 — Sentenze 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant (Racc. pag. I-1385, punto 14), e 17 settembre 1997, causa C-347/95, UCAL (Racc. pag. I-4911, punto 36), concernente una tassa su taluni prodotti caseari.

103. Secondo la giurisprudenza della Corte non si devono denominare imposte generali neppure quelle imposte alle quali non sono soggette «tutte le operazioni economiche» [27]. È il caso dell'imposta oggetto del presente giudizio, in quanto essa è connessa solo all'imposta prelevata in occasione dell'immatricolazione di un'autovettura. Trattasi, nel caso, di un'imposta che viene determinata sulla base dell'importo dovuto dal soggetto passivo, ossia sulla base dell'imposta dovuta sulle autovetture [28].

104. A ciò si aggiunge che l'imposta basata sull'imposta sui veicoli non poggia né su una cessione di beni o prestazione di servizi, né su un'importazione ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva.

105. Inoltre l'imposta basata sull'imposta sulle autovetture non deve essere versata neppure — a differenza di un'imposta sul valore aggiunto — per ciascuno anello della catena di produzione e di distribuzione [29]. L'imposta di cui all'art. 5 della legge sull'imposta sulle autovetture viene prelevata, piuttosto, soltanto in occasione del prelievo dell'imposta sulle autovetture.

106. c) Occorre verificare, infine, se l'imposta basata sull'imposta sui veicoli, come necessario per un'imposta sul valore aggiunto, sia proporzionata al valore del bene, cioè al prezzo del veicolo [30]. A questo proposito da un lato può convenirsi con il governo finlandese che la base d'imposta è costituita non dal valore del bene, bensì dall'imposta sui veicoli, dall'altro lato — però — è pur vero che l'imposta sui veicoli dal canto suo si calcola sulla base del valore del bene. Con ciò l'imposta calcolata sull'imposta sui veicoli si basa, quantomeno indirettamente, sul valore del bene.

107. L'imposta basata sull'imposta sui veicoli non presenta, in ogni caso, tutte le caratteristiche essenziali di un'imposta sul valore aggiunto.

2. Valutazione alla luce dell'art. 33 della sesta direttiva

108. Dall'art. 33 della sesta direttiva si evince che a determinate condizioni il

27 — V. sentenze nella causa C-208/91 (citata alla nota 24), punto 16, e 17 settembre 1997, e sentenza 17 settembre 1997, causa C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (Racc. pag. I-5053, punto 17).

28 — Per il calcolo di tale tributo v. sentenza 19 febbraio 1998, causa C-318/96, SPAR (Racc. pag. I-785, punto 25).

29 — V. al riguardo sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot (Racc. pag. I-3759, punto 15); 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co. (Racc. pag. I-1157, punto 49), e causa C-347/90 (citata alla nota 24), punto 12.

30 — Sentenze nella causa 295/84 (citata alla nota 29), punto 15; 3 marzo 1988, nella causa 252/86, Bergandi (Racc. pag. I-1343, punto 15), e nella causa C-347/90 (citata alla nota 24), punto 12.

diritto comunitario ammette «l'esistenza di regimi d'imposta concorrenti» con l'IVA [31]. «Gli Stati membri possono, quindi, istituire imposte che non abbiano natura d'imposta sulla cifra d'affari» [32], oppure, in altri termini, «imposte, diritti e tasse non aventi le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto» [33].

109. Poiché l'imposta basata sull'imposta sui veicoli non presenta — secondo la soluzione qui proposta — tutte le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto, essa non è in contrasto con le prescrizioni della sesta direttiva.

3. Valutazione alla luce dell'art. 90 CE

110. In relazione alla compatibilità con l'art. 90 CE dell'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli, occorre notare che questa imposta è prelevata per autoveicoli che vengono immatricolati in Finlandia. Ciò evidenzia — come già nel caso dell'imposta sui veicoli — un differente trattamento tra autovetture usate che vengono importate in Finlandia da un altro Stato membro, per essere lì immatricolate, e veicoli usati nazionali. Poiché per queste ultime l'imposta sui veicoli fu prelevata già in quanto autovetture nuove, e fu prelevata per le stesse pure l'imposta sul valore aggiunto basata su quest'ultima, all'atto dell'acquisto come veicoli usati in Finlandia essi non sono sottoposti di nuovo alle due imposte suddette.

111. Dal momento che la cosiddetta imposta sul valore aggiunto viene prelevata sull'imposta sui veicoli, essa deve essere considerata in sostanza come questa imposta. Di conseguenza, nella misura in cui l'importo dell'imposta basata sull'imposta sui veicoli in occasione dell'immatricolazione di un veicolo usato importato supera l'importo dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato nazionale, tale imposta è discriminatoria e in contrasto con l'art. 90 CE.

112. L'imposta basata sull'imposta sulle autovetture è congegnata in modo tale, infatti, che il vantaggio concorrenziale di un'autovettura usata importata da un altro Stato membro venga eliminato rispetto ad un'autovettura usata nazionale.

4. Conclusione

113. La quarta e la quinta questione pregiudiziale devono perciò essere risolte nel

31 — Giurisprudenza costante a partire dalla sentenza 8 luglio 1986, causa C-73/85, Kerrutt (Racc. pag. 2219).

32 — Sentenza nella causa C-109/90 (citata alla nota 26), punto 9; v. già la sentenza nella causa C-295/84 (citata alla nota 29), punto 16.

33 — Sentenza nella causa C-347/90 (citata alla nota 24), punto 10.

senso che la sesta direttiva va interpretata come segue: un'imposta denominata imposta sul valore aggiunto, come quella del giudizio a quo, non può considerarsi un'imposta sul valore aggiunto ai sensi di tale direttiva, bensì un'imposta, diritto o tassa il cui prelievo è autorizzato ex art. 33 della direttiva sull'imposta sul valore aggiunto.

114. La sesta questione pregiudiziale va risolta nel senso che l'art. 90 CE va interpretato come segue: l'imposta denominata imposta sul valore aggiunto è discriminatoria ai sensi di detto articolo in quanto l'ammontare dell'imposta è superiore all'importo dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato nazionale già tassato.

VII — Conclusione

115. Tutto ciò considerato, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali come segue:

«1) Le prime tre questioni pregiudiziali devono risolversi come segue: l'art. 90 CE va interpretato nel senso che esso non osta ad una legislazione tributaria nazionale secondo la quale, per determinare il valore imponibile di un veicolo usato al fine della fissazione dell'imposta sui veicoli a motore,

— si prende in considerazione il valore in dogana,

— si fissa il valore imponibile in modo da tenere conto di tutte le caratteristiche essenziali del veicolo usato, almeno astrattamente,

a meno che ciò non porti a fissare un'imposta superiore all'imposta incorporata nel valore di un veicolo usato nazionale già tassato, e a non considerare il reale deprezzamento.

L'art. 90 CE va inoltre interpretato nel senso che esso osta ad un sistema fiscale nazionale secondo il quale, per determinare il valore imponibile di un veicolo usato al fine della fissazione dell'imposta sui veicoli, si deve considerare lo stadio di commercializzazione, e il valore dell'imposta è ridotto solo dopo il decorso di sei mesi e la riduzione è lineare nel modo applicabile al giudizio a quo.

2) La quarta e la quinta questione pregiudiziale devono risolversi nel senso che la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretata nel senso che un'imposta denominata imposta sul valore aggiunto, come quella del giudizio a quo, non può essere considerata un'imposta sul valore aggiunto ai sensi di tale direttiva, bensì un'imposta, diritto o tassa il cui prelievo è autorizzato ex art. 33 della sesta direttiva.

La sesta questione pregiudiziale deve risolversi come segue: l'art. 90 CE va interpretato nel senso che un'imposta denominata imposta sul valore aggiunto, come quella di cui alla causa principale, è discriminatoria ai sensi di detto articolo in quanto l'ammontare dell'imposta è superiore all'importo della tassa residuale incorporato nel valore di un veicolo usato nazionale già tassato».