

**Causa C-676/21****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

9 novembre 2021

**Giudice del rinvio:**

Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)

**Data della decisione di rinvio:**

2 novembre 2021

**Ricorrente:**

A

**Altri intervenienti:**

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

**Oggetto del procedimento principale**

**Domanda di pronuncia pregiudiziale – Articolo 267 TFUE – Tassazione degli autoveicoli – Articoli 28, 30, da 34 a 36 e 110 TFUE – Restituzione all'esportazione – Veicolo privato – Limitazione concernente la durata d'utilizzo di un autoveicolo – Libera circolazione delle merci – Calcolo della tassa sugli autoveicoli in ragione della durata d'utilizzo di un autoveicolo in uno Stato membro – Divieto di imposizioni discriminatorie**

**Oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale e fondamento giuridico**

Nel procedimento pendente dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema), concernente l'imposizione sugli autoveicoli, occorre stabilire se il *Verohallinto* (amministrazione tributaria) potesse respingere la domanda di rimborso della tassa sugli autoveicoli presentata da A con la motivazione che, a norma dell'articolo 34d, paragrafo 2, dell'*Autoverolaki* (legge relativa alla tassa sugli autoveicoli), la tassa di cui trattasi non è rimborsata nel caso di un veicolo messo in circolazione la prima volta almeno dieci anni prima del momento dell'esportazione.

Nell'ambito del procedimento occorre rispondere alla questione se la limitazione sotto il profilo della durata d'utilizzo del veicolo, vigente per la restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli, sia incompatibile con il diritto primario dell'Unione, con la conseguenza che sarebbe stato necessario rimborsare ad A la tassa sugli autoveicoli ancora gravante, al momento dell'esportazione, sul valore del veicolo.

### **Questioni pregiudiziali**

1) Se le disposizioni in materia di libera circolazione delle merci, di cui alla parte terza, titolo II, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea o all'articolo 110 TFUE, ostino alle disposizioni di uno Stato membro a norma delle quali, in circostanze come quelle della controversia principale, la tassa sugli autoveicoli ai sensi dell'Autoverolaki (1482/1994) (legge relativa alla tassa sugli autoveicoli [1482/1994]) incorporata nel valore di un veicolo, non viene rimborsata al proprietario del veicolo quando questi lo esporta ai fini del suo utilizzo permanente in un altro Stato membro e se, in questo contesto, sia rilevante stabilire se si fosse previsto di utilizzare il veicolo in maniera stabile principalmente nel territorio dello Stato membro che ha riscosso la tassa sugli autoveicoli e se il veicolo sia stato anche effettivamente utilizzato in maniera stabile principalmente in tale territorio.

2) Ove l'utilizzo - previsto o effettivo - del veicolo siano rilevanti ai fini della risposta alla prima questione, come debba essere dimostrato il suo utilizzo - previsto o effettivo - non stabile di cui trattasi, posto che la durata d'utilizzo del veicolo privato nello Stato membro non può essere preliminarmente stabilita.

3) Qualora, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il diniego della restituzione all'esportazione ai sensi della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli integri una restrizione della libera circolazione delle merci, se tale restrizione possa essere giustificata con l'obiettivo di limitare l'esportazione di veicoli vecchi, spesso in cattive condizioni ed inquinanti. Se la limitazione della restituzione all'esportazione ai veicoli con meno di dieci anni debba essere considerata come incompatibile con il diritto dell'Unione in ragione del fatto che la tassa sugli autoveicoli è comunque riscossa sui veicoli usati importati a prescindere dalla durata del loro utilizzo.

### **Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere**

Articoli 28, 30, da 34 a 36 e 110 TFUE

### **Giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea fatta valere**

Sentenza del 21 marzo 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punti 35, 40 e 71

Sentenza del 23 aprile 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, punto 38

Sentenza del 19 settembre 2002, Tulliasiamies e Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, punti 61, 80 e 110

Sentenza del 15 settembre 2005, Commissione/Danimarca, C-464/02, EU:C:2005:546, punti 76, 78 e 79

Ordinanza del 27 giugno 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punti 27 e 29

Ordinanza del 22 maggio 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, punti 11 e 25

Ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, punti 26, 27 e 30

Sentenza del 26 aprile 2012, van Putten e a., da C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, punto 54

Sentenza del 29 settembre 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punti 101 e 104

Sentenza del 19 settembre 2017, Commissione/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, punti 84 e 108

Sentenza del 17 dicembre 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, punto 46

### **Disposizioni del diritto nazionale fatte valere**

*Riscossione della tassa sugli autoveicoli su un veicolo usato importato da un altro Stato membro*

A norma dell'articolo 1, paragrafo 1, della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, prima dell'iscrizione nel registro automobilistico (in prosieguo: il «registro») o della messa in circolazione in Finlandia deve essere versata allo Stato, in particolare, su un autoveicolo adibito al trasporto di passeggeri (classe M<sub>1</sub>), la tassa sugli autoveicoli ai sensi della normativa di cui alla suddetta legge.

Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, la tassa di cui trattasi deve essere versata dal soggetto che viene iscritto nel registro come proprietario del veicolo.

A norma del paragrafo 5 della disposizione in parola, nel caso di un veicolo messo in circolazione senza registrazione, la tassa è dovuta dal soggetto che lo ha messo in circolazione. Qualora non sia possibile stabilire chi ha messo in circolazione il veicolo o la tassa non possa essere da lui riscossa, il soggetto passivo della tassa è il proprietario del veicolo messo in circolazione.

Ai sensi dell'articolo 8a della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, la relativa tassa dovuta su un veicolo assoggettato a imposizione in Finlandia come veicolo usato corrisponde alla quota minima della tassa sugli autoveicoli gravante ancora su un veicolo registrato in Finlandia e da ritenersi equivalente.

Conformemente all'articolo 11e, paragrafo 1, della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, nella determinazione del valore generale di vendita di un veicolo in Finlandia sono prese in considerazione le prove a disposizione concernenti i fattori che determinano il prezzo di vendita del veicolo sul mercato degli autoveicoli, il valore del veicolo e le caratteristiche dello stesso idonee a influenzare detto valore, quali marca, modello, tipo, alimentazione e accessori. Possono inoltre essere presi in considerazione età, chilometraggio e stato del veicolo, oltre ad altre caratteristiche individuali.

Ai sensi dell'articolo 11d della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, i veicoli possono essere considerati come equivalenti se marca, modello e accessori sono identici. In caso di confronto tra veicoli omologati in paesi diversi, i veicoli devono essere tecnicamente equivalenti oltre che nelle indicazioni documentate anche di fatto.

#### *Rimborso della tassa sugli autoveicoli all'atto dell'esportazione*

Ai sensi dell'articolo 34d, paragrafo 1, della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, detta tassa è rimborsata su istanza di parte quando un veicolo assoggettato a imposizione in Finlandia viene esportato per essere utilizzato stabilmente in un paese diverso dalla Finlandia (restituzione all'esportazione).

A norma del paragrafo 2 di detta stessa disposizione, viene rimborsato l'importo della tassa che sarebbe riscosso nel caso di un veicolo equivalente assoggettato a imposizione come veicolo usato nel momento dell'esportazione del veicolo al di fuori dalla Finlandia. Viene rimborsata, al massimo, la tassa assolta per il veicolo. La tassa non viene rimborsata parimenti nella misura in cui, successivamente all'imposizione, il valore del veicolo o la tassa su di esso dovuta sono aumentati in ragione di modifiche o migliorie negli accessori. Il rimborso è escluso anche qualora l'importo da restituire sia inferiore a EUR 500. La tassa non viene inoltre restituita nel caso di un veicolo immesso in circolazione per la prima volta almeno dieci anni prima della data di esportazione. Il rimborso presuppone che, al termine del suo utilizzo in Finlandia, il veicolo sia in condizioni che lo rendano adatto alla circolazione e sia stato altresì ritirato dalla circolazione in tale paese.

In base ai lavori preparatori relativi alla legge con cui è stato disciplinato il regime della restituzione all'esportazione si proponeva, in particolare, il recepimento nella legge relativa alla tassa sugli autoveicoli di una disposizione per consentire il rimborso della tassa sugli autoveicoli ancora gravante sul valore del veicolo in caso di esportazione di un veicolo usato ai fini del suo stabile utilizzo. La modifica proposta sarebbe risultata necessaria alla luce del diritto dell'Unione nella misura in cui si tratti di un veicolo proveniente da un altro Stato membro

preso in leasing per un periodo determinato. Il rimborso della tassa sugli autoveicoli ancora gravante sul valore del veicolo, in collegamento con la cessazione del contratto di leasing e con il rientro nel veicolo ai fini del suo utilizzo in un altro Stato membro, doveva tener conto della durata del contratto di leasing e della durata dell'utilizzo del veicolo in Finlandia. Potrebbe quindi ritenersi che il regime della restituzione soddisfi gli indicati requisiti del diritto dell'Unione.

Per quanto attiene alle autovetture, la proposta sarebbe in linea con il sistema di rimborso della tassa sugli autoveicoli proposto dalla Commissione nella sua proposta di direttiva (COM[2005] 261 def.), inteso ad evitare la doppia imposizione dei veicoli in diversi Stati membri.

Dovrebbe essere rimborsata la quota di tassa ancora incorporata nel valore del veicolo all'atto dell'esportazione. Il rimborso di un importo superiore della tassa integrerebbe un aiuto all'esportazione vietato dal diritto dell'Unione. La concessione del rimborso richiederebbe che sia determinato sia il valore del veicolo, che quello della quota di tassa incorporata in detto valore. Per ragioni attinenti al diritto dell'Unione e di carattere amministrativo, sarebbe opportuno applicare alla determinazione del valore le medesime disposizioni e i medesimi metodi impiegati per la determinazione del valore dei veicoli usati importati. In tal modo, si garantirebbe che la determinazione del valore di veicoli usati all'atto dell'importazione e all'atto dell'esportazione siano tra loro speculari. Si proporrebbe pertanto di basarsi, quale valore del veicolo, sul valore generale di vendita del veicolo sul mercato degli autoveicoli ai sensi della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli. Ciò sarebbe giustificato anche sotto il profilo della parità di trattamento dei beneficiari del rimborso.

Si proponeva inoltre di limitare la restituzione all'esportazione ai casi in cui la quota di tassa sugli autoveicoli ancora incorporata nel valore del veicolo superi un determinato livello. Nel progetto di legge si proponeva di non rimborsare la tassa quando l'importo da rimborsare sia inferiore a EUR 1 000. Inoltre, il rimborso presupporrebbe che il veicolo non sia stato immesso in circolazione per la prima volta da più di dieci anni. Il veicolo dovrebbe altresì essere idoneo alla circolazione. Per sua natura, la tassa sugli autoveicoli non sarebbe collegata alla durata d'utilizzo, ma si fonderebbe sulla messa in circolazione e sulla registrazione di un veicolo. La tassa non verrebbe rimborsata nell'eventualità che l'utilizzo del veicolo nel territorio nazionale cessi prima del decorso della relativa prevista durata d'utilizzo, ad esempio a causa della sua distruzione. Non sarebbe quindi neppure coerente accordare un rimborso ove il veicolo che viene esportato sia di scarso valore o qualora l'esportazione avvenga a fini di rottamazione. Inoltre, per ragioni ambientali, non sarebbe opportuno prevedere incentivi all'esportazione di veicoli più datati poiché, in tal modo, i problemi ad essi connessi verrebbero semplicemente spostati da uno Stato in un altro.

Il rimborso presupporrebbe altresì che, al termine dell'utilizzo in Finlandia, il veicolo sia in condizioni che lo rendano idoneo alla circolazione e venga registrato

ai fini della messa in circolazione in uno Stato diverso dalla Finlandia. Per contro, non sarebbe necessario che la tassa sugli autoveicoli sia stata riscossa nel quadro della registrazione in un altro paese. L'idoneità alla circolazione potrebbe essere dimostrata, ad esempio, mediante l'intervenuta sottoposizione del veicolo a controllo tecnico con esito positivo.

### **Sintesi dei fatti e del procedimento principale**

- 1 Il 20 luglio 2015 A importava in Finlandia da un altro Stato membro un'autovettura usata modello BMW B3 Alpina. Il veicolo era stato messo in circolazione per la prima volta il 24 novembre 2004.
- 2 Con provvedimento di liquidazione della tassa sugli autoveicoli del 5 ottobre 2015, l'amministrazione tributaria riscuoteva sul veicolo la tassa in questione nella misura di EUR 4 146,29. La tassa sugli autoveicoli veniva calcolata sulla base del valore imponibile stabilito per il veicolo, pari a EUR 16 519,10 Euro, e di un'aliquota del 25,10 %.
- 3 A vendeva il veicolo in un altro Stato membro e, in data 7 agosto 2017, chiedeva all'amministrazione tributaria il rimborso della tassa sugli autoveicoli. Il 21 agosto 2017 il veicolo veniva ritirato dalla circolazione in Finlandia.
- 4 L'amministrazione tributaria respingeva la richiesta di A con decisione del 21 agosto 2017 relativa al rimborso della tassa sugli autoveicoli. La decisione veniva motivata deducendo che, ai sensi dell'articolo 34d, paragrafo 2, della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, la tassa di cui trattasi non verrebbe rimborsata nel caso di un veicolo immesso in circolazione almeno dieci anni prima della data di esportazione.
- 5 A presentava opposizione avverso la decisione sulla restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli. Egli motivava la propria opposizione osservando, in particolare, che il diniego della restituzione all'esportazione nel caso di veicoli più vecchi di dieci anni sarebbe discriminatorio e violerebbe il Trattato di adesione all'Unione europea.
- 6 Con decisione del 1° febbraio 2018, l'amministrazione tributaria rigettava l'opposizione di A. Secondo la motivazione della decisione, A non avrebbe indicato alcuna ragione fondata sul diritto dell'Unione che imponga di versare la restituzione all'esportazione per il suo veicolo. Nel merito, non sarebbero emerse, né sarebbero state dedotte circostanze sulla cui base l'intervenuta imposizione degli autoveicoli sarebbe discriminatoria o violerebbe il diritto dell'Unione o la giurisprudenza dei giudici dell'Unione.
- 7 A proponeva ricorso avverso la decisione dinanzi allo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki).



- 8 Lo Helsingin hallinto-oikeus respingeva il ricorso di A con sentenza del 6 marzo 2019 con la motivazione che A non avrebbe alcun diritto al rimborso della tassa sugli autoveicoli. Nella sua sentenza, lo Hallinto-oikeus stabiliva che le disposizioni sulla restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli e i termini applicabili per tutti i soggetti passivi sarebbero uniformi e il limite temporale per la restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli non potrebbe pertanto essere considerato quale violazione del diritto dell'Unione.
- 9 A impugnava la sentenza dello Hallinto-oikeus dinanzi al Korkein hallinto-oikeus, chiedendo, in particolare, il rimborso della tassa sugli autoveicoli.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 10 Nella sua impugnazione dinanzi al Korkein hallinto-oikeus, A ha sostenuto che, all'atto dell'importazione e dell'esportazione di veicoli, l'imposizione e il rimborso dovrebbero avvenire in maniera speculare, a prescindere dall'età del veicolo. La tassa sugli autoveicoli verrebbe riscossa sui veicoli importati più vecchi di dieci anni, come avvenuto, nel 2015, nel caso del veicolo controverso di A. Se i veicoli più vecchi di dieci anni non beneficiano del pagamento di una restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli assolta, detta tassa non dovrebbe nemmeno essere riscossa su corrispondenti veicoli usati importati.
- 11 A parere di A, all'atto dell'esportazione nel 2017, nel suo veicolo sarebbe stata ancora incorporata la tassa sugli autoveicoli. Il veicolo non sarebbe stato nemmeno di scarso valore o destinato alla rottamazione.
- 12 Il diniego della restituzione all'esportazione nel caso di veicoli più vecchi di dieci anni sarebbe discriminatorio e violerebbe il diritto dell'Unione europea. Il modus operandi seguito limiterebbe gli scambi e la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri.
- 13 Il Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Ente per la tutela dei diritti dei percettori d'imposta) ha sostenuto dinanzi al Korkein hallinto-oikeus che il divieto di discriminazioni sancito dal diritto dell'Unione non impedirebbe al legislatore nazionale di prevedere per le merci disposizioni legate al loro livello di vetustà. L'obiettivo del divieto di discriminazioni non sarebbe di garantire che veicoli di età diversa siano trattati allo stesso modo dal punto di vista fiscale o da parte del legislatore. Il limite di età vigente per la restituzione all'esportazione non violerebbe il principio di proporzionalità.
- 14 Il mancato rimborso della tassa sugli autoveicoli non sarebbe nemmeno vietato alla luce delle disposizioni sulla libera circolazione delle merci o in materia di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente, poiché non si discute di un'imposizione di una situazione di carattere transfrontaliero.
- 15 Il diritto dell'Unione non conterrebbe alcun principio che imponga al legislatore nazionale di garantire che un'imposta o una tassa nazionale non armonizzata sia

rimborsata quando un bene viene venduto in un altro Stato membro. La Finlandia avrebbe potuto pertanto escludere dalla restituzione all'esportazione veicoli immatricolati da oltre dieci anni sui quali fosse stata assolta la tassa sugli autoveicoli senza che a ciò ostasse alcuna disposizione di diritto primario.

## **Sintesi della motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale**

### **Questioni**

- 16 Dalla succitata giurisprudenza della Corte di giustizia sui veicoli in leasing, a noleggio, in prestito e di servizio, emerge che uno Stato membro può, fatti salvi i Trattati istitutivi dell'Unione, riscuotere la tassa sugli autoveicoli su un siffatto veicolo immatricolato in un altro Stato membro, senza che l'ammontare della tassa debba essere stimato in rapporto alla durata d'utilizzo del veicolo nello Stato membro se il veicolo è destinato ad essere utilizzato in maniera stabile principalmente nello Stato membro interessato o venga ivi di fatto utilizzato stabilmente. Benché, date le circostanze, l'obbligo fiscale integri una restrizione di una libertà fondamentale, tale restrizione può essere giustificata in ragione della parità di trattamento dei soggetti passivi.
- 17 Per contro, nei casi in cui i veicoli in leasing, a noleggio, in prestito e di servizio importati non siano destinati allo stabile utilizzo principalmente nello Stato membro interessato o non siano ivi soprattutto utilizzati stabilmente, deve sussistere un'altra giustificazione per la restrizione della libertà fondamentale risultante dall'obbligo di versare la tassa sugli autoveicoli. Inoltre, in base al principio di proporzionalità, in questi casi l'ammontare della tassa sugli autoveicoli deve essere proporzionato alla durata d'utilizzo del veicolo nello Stato membro interessato.
- 18 Dalla succitata giurisprudenza della Corte di giustizia non risultano direttive in merito alla durata d'utilizzo del veicolo.
- 19 Nel caso in esame, A acquistava in un altro Stato membro dell'Unione un veicolo usato, che egli portava in Finlandia ed ivi immatricolava ai fini della circolazione. Dopo aver utilizzato il veicolo in Finlandia per circa tre anni, lo vendeva in un altro Stato membro. Nel quadro dell'immatricolazione, veniva riscossa in capo ad A l'intera tassa sugli autoveicoli dovuta sul veicolo senza preliminarmente determinarne la destinazione d'uso, poiché tale circostanza non rilevava ai fini dell'applicazione della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli. Anche all'atto dell'esportazione del veicolo l'ammontare della tassa sugli autoveicoli non veniva stabilita in proporzione all'effettiva durata d'utilizzo in Finlandia, giacché la legge relativa alla tassa sugli autoveicoli non prevede alcun rimborso della tassa in questione per i veicoli che, al momento dell'esportazione abbiano più di dieci anni.



- 20 A parere del Korkein hallinto-oikeus, dalla pregressa giurisprudenza della Corte di giustizia non si ricava alcuna risposta alla questione se i principi precedentemente illustrati, ai punti da 16 a 18, trovino applicazione anche rispetto a un veicolo privato il cui utilizzo all'interno del territorio di uno Stato membro termini in ragione della sua esportazione in un altro Stato membro per essere ivi stabilmente utilizzato, e se l'ammontare della tassa sugli autoveicoli debba, anche in questo caso, essere proporzionata alla durata d'utilizzo del veicolo nello Stato membro considerato ove il veicolo non sia stato destinato ad essere principalmente utilizzato in maniera stabile nello Stato membro considerato o non sia stato utilizzato in maniera stabile principalmente in detto Stato.
- 21 Benché il procedimento principale verta sulla questione se la limitazione a una durata decennale dell'utilizzo, prevista nella legge relativa alla tassa sugli autoveicoli ai fini della restituzione all'esportazione, sia compatibile con il diritto dell'Unione, secondo il Korkein hallinto-oikeus, nella presente controversia si pone, in termini più ampi, la questione essenziale della riscossione della tassa sugli autoveicoli e della sua proporzionalità, segnatamente, alla luce della pregressa giurisprudenza della Corte di giustizia sulla tassazione dei veicoli.

### ***Prima questione pregiudiziale***

- 22 Ad oggi, nella giurisprudenza della Corte di giustizia, la possibilità per uno Stato membro di riscuotere tasse come la tassa sugli autoveicoli è stata esaminata alla luce delle disposizioni dei Trattati istitutivi in materia di libera circolazione dei lavoratori, di libera circolazione dei servizi e di libera circolazione dei capitali.
- 23 Ai fini della rilevanza stessa della questione prima descritta, concernente i veicoli privati, il Korkein hallinto-oikeus afferma che occorre anzitutto individuare la disposizione o le disposizioni del Trattato pertinenti per valutare le possibilità riconosciute a uno Stato membro di esercitare la propria potestà impositiva in relazione a veicoli importati o esportati come veicoli privati.
- 24 Da un lato, il Korkein hallinto-oikeus si chiede, infatti, anche se le disposizioni in materia di libera circolazione delle merci di cui alla parte terza, titolo II, TFUE possano ostare alle disposizioni di uno Stato membro a norma delle quali la quota della tassa sugli autoveicoli gravante sul valore di un veicolo privato non sia collegata, attraverso una restituzione all'esportazione, alla durata d'utilizzo del veicolo nello Stato membro interessato quando il veicolo viene esportato per essere utilizzato stabilmente in un altro Stato membro.
- 25 Nella sentenza nella causa Viamar, la Corte di giustizia ha stabilito che l'articolo 30 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta alla prassi di uno Stato membro secondo cui la tassa d'immatricolazione riscossa al momento dell'importazione di autoveicoli provenienti da altri Stati membri non viene rimborsata, se i veicoli interessati vengono riesportati in un altro Stato membro. Tuttavia, diversamente dal procedimento in esame, nell'ambito di detta controversia si discuteva di veicoli che non erano mai stati immatricolati ai fini

della circolazione nello Stato membro interessato prima di essere esportati in un altro Stato membro.

- 26 Il Korkein hallinto-oikeus richiama anche la proposta della Commissione, di direttiva del Consiglio in materia di tasse relative alle autovetture (COM[2005] 261 def.), che mirava, in particolare, a migliorare il funzionamento del mercato interno e conteneva disposizioni per un sistema di rimborso della tassa di immatricolazione quando, in un determinato Stato membro, sia stata versata la tassa di immatricolazione per un'autovettura che venga poi esportata fuori dell'Unione o portata nel territorio di un altro Stato membro per essere ivi stabilmente utilizzata. Nella motivazione della proposta si osserva quanto segue (il corsivo è mio):

*«In effetti, la diversità delle tasse relative alle autovetture può tradursi in gravi ostacoli alla libera circolazione delle persone e delle merci.*

*(...)*

*Il mercato interno ha lo scopo di favorire la libera circolazione delle persone nonché la libera circolazione delle merci a fini personali e commerciali. [Una tassa di immatricolazione] frapponne degli ostacoli all'esercizio di tali libertà».*

- 27 Nel frattempo, la Commissione si è occupata di questa tematica anche nella sua comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo, dal titolo «Rafforzare il mercato unico rimuovendo gli ostacoli fiscali transfrontalieri per le autovetture» (COM[2012]756 final).
- 28 In base alla lettura del Korkein hallinto-oikeus, si può sostenere che la riscossione della tassa sugli autoveicoli, senza collegarne l'ammontare alla durata d'utilizzo di un veicolo in uno Stato membro, può limitare gli scambi di veicoli usati nel mercato interno, poiché essa, quale componente del valore del veicolo, si ripercuote sul suo prezzo di rivendita. Nei lavori preparatori della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, la limitazione della durata d'utilizzo del veicolo prevista per la restituzione all'esportazione è esplicitamente giustificata anche con l'obiettivo di limitare l'esportazione di veicoli più datati. Il Korkein hallinto-oikeus osserva altresì che, ai sensi dell'articolo 34d della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, la restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli si basa sull'esportazione di un veicolo assoggettato a imposizione in Finlandia ai fini del suo stabile utilizzo fuori di essa e non, ad esempio, sul fatto che un veicolo non venga più utilizzato nella circolazione in detto paese.
- 29 Dall'altro, nella sua sentenza nella causa Tulliasiamies e Siilin, la Corte di giustizia ha stabilito che la tassa sugli autoveicoli, disciplinata nella legge finlandese relativa alla tassa sugli autoveicoli, deve essere considerata quale parte del sistema generale delle imposte nazionali dovute sulle merci e, in quanto tale, deve essere valutata alla luce dell'articolo 110 TFUE. In considerazione di quanto precede e alla luce della circostanza che, secondo la giurisprudenza, una stessa tassa o imposta non può, in base alla concezione del Trattato istitutivo, essere

considerata rientrante, contemporaneamente, nella nozione di «imposizioni interne», ai sensi dell'articolo 110 TFUE, e in quella di «tasse di effetto equivalente» ai dazi doganali, ai sensi degli articoli 28 e 30 TFUE, la tassa sugli autoveicoli riscossa in Finlandia non costituisce una tassa di effetto equivalente ai dazi doganali a norma degli articoli 28 e 30 TFUE. Pertanto, per questo motivo, si potrebbe anche ritenere che la compatibilità del mancato rimborso della tassa sugli autoveicoli con i Trattati istitutivi dell'Unione debba essere valutata alla luce dell'articolo 110 TFUE e non delle disposizioni sulla libera circolazione delle merci di cui alla parte terza, titolo II, TFUE.

- 30 Con riferimento all'articolo 110 TFUE, il Korkein hallinto-oikeus osserva inoltre che, benché il limite di età per la restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli previsto nella relativa legge finlandese operi, formalmente, per tutti i veicoli con più di dieci anni a prescindere dal fatto che la prima immatricolazione sia avvenuta in Finlandia o che detti veicoli siano stati importati usati, si può sostenere che gli effetti reali della limitazione interessano veicoli diversi da quelli oggetto di prima immatricolazione in Finlandia. Ciò dipende dal fatto che, nel caso di un veicolo immatricolato per la prima volta in Finlandia e utilizzato per dieci anni nella circolazione in tale paese e poi venduto in un altro Stato membro, si sarà trattato indubbiamente di un utilizzo stabile del veicolo in Finlandia e quindi di una fattispecie in cui la tassa sugli autoveicoli può essere in ogni caso riscossa integralmente. Pertanto, da questo punto di vista, si può ritenere che il mancato rimborso della tassa sugli autoveicoli spieghi, quantomeno indirettamente, un effetto discriminatorio nei confronti dei veicoli usati importati da altri Stati membri.
- 31 A parere del Korkein hallinto-oikeus, le considerazioni ora illustrate potrebbero corroborare l'interpretazione secondo cui, a determinate condizioni, le disposizioni di uno Stato membro concernenti le tasse di immatricolazione, come la tassa sugli autoveicoli in esame, potrebbero essere incompatibili con le disposizioni sulla libera circolazione delle merci di cui alla parte terza, titolo II, TFUE o con l'articolo 110 TFUE, ove la tassa sugli autoveicoli gravante sul valore del veicolo non venga rimborsata al proprietario all'atto della sua esportazione in un altro Stato membro per essere ivi stabilmente utilizzato.
- 32 Dall'altra, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia, si può anche ritenere che, in circostanze come quelle del caso in esame, il mancato rimborso della tassa sugli autoveicoli non è in ogni caso incompatibile con le disposizioni di cui alla parte terza, titolo II, TFUE o con l'articolo 110 TFUE già in ragione del fatto che detto mancato rimborso potrebbe comportare una doppia tassazione del veicolo.
- 33 Nella sentenza pronunciata nella causa Nygård, la Corte di giustizia ha effettivamente stabilito che «[i]nfatti (...) allo stato attuale, il diritto comunitario non contiene alcuna norma volta ad impedire gli effetti di una doppia tassazione, che si producono nel caso di tasse come quella di cui trattasi nella causa principale, disciplinate da normative nazionali autonome, e che, se l'eliminazione

di tali effetti è auspicabile nell'interesse della libera circolazione delle merci, essa può essere, tuttavia, conseguita soltanto mediante l'armonizzazione dei sistemi nazionali (...)».

- 34 La considerazione che precede può essere intesa nel senso che, alla luce dello stato attuale del diritto dell'Unione, gli effetti negativi che le tasse riscosse sui veicoli, come la tassa sugli autoveicoli, spiegano sulla libera circolazione delle merci possano essere eliminati solo mediante l'adozione di misure di armonizzazione delle disposizioni degli Stati membri ai sensi dell'articolo 113 TFUE. Proprio a tal fine la Commissione ha presentato la succitata proposta di direttiva del Consiglio in materia di tasse relative alle autovetture, che però non è stata accolta dal Consiglio.
- 35 Tuttavia, secondo il Korkein hallinto-oikeus, se si considera, in particolare, la giurisprudenza della Corte di giustizia sui veicoli in leasing, a noleggio, in prestito e di servizio e la sentenza nella succitata causa Viamar, in cui il mancato rimborso di una tassa di immatricolazione, come la tassa sugli autoveicoli in esame, è stato considerato, nei suoi effetti, una tassa d'effetto equivalente ai dazi doganali ai sensi dell'articolo 30 TFUE, non è escluso che la disposizione indicata o altre disposizioni concernenti la libera circolazione delle merci o l'articolo 110 TFUE possano trovare applicazione a situazioni come quella in esame.
- 36 In questo contesto, a parere del Korkein hallinto-oikeus, occorre anche valutare se, nel caso dei veicoli privati, si possa partire anzitutto da presupposto che un veicolo siffatto, ai sensi della giurisprudenza della Corte di giustizia, non è destinato ad essere utilizzato in maniera principalmente stabile nel territorio di un determinato Stato membro e non è di fatto ivi stabilmente utilizzato.
- 37 Da un lato, si può sostenere che un veicolo privato importato da un altro Stato membro è sostanzialmente sempre destinato ad essere utilizzato in maniera stabile principalmente nello Stato di importazione. In questo caso si può ritenere che la proprietà del veicolo consenta quantomeno di presumere che esso è destinato ad essere utilizzato in maniera stabile principalmente nello Stato membro interessato. Diversamente da quanto accade, ad esempio, nel caso di un veicolo noleggiato o prestato da un altro Stato membro, un veicolo privato importato da un altro Stato membro ha perso ogni collegamento con detto altro Stato.
- 38 Dall'altro, si può ritenere che una presunzione in merito all'utilizzo stabile - previsto o effettivo - di un veicolo privato, come ora descritta, determini, in ragione della sola forma giuridica del possesso e dell'utilizzo di un veicolo, trattamenti diversi degli schemi formali su cui detto possesso e utilizzo possono basarsi. È infatti ipotizzabile che, come nei casi dei veicoli in leasing, a noleggio, in prestito e di servizio, anche un veicolo privato sia destinato nel territorio di un altro Stato membro a un utilizzo diverso da quello stabile o che tale utilizzo non fosse, di fatto, stabile. Anche un veicolo privato può essere importato con l'intenzione di utilizzarlo solo per un periodo molto breve o può essere utilizzato, di fatto, solo per pochissimo tempo nel territorio del paese interessato. In questo

caso, la riscossione della tassa sugli autoveicoli senza tener conto della durata d'utilizzo del veicolo nello Stato membro considerato può risultare sproporzionata.

- 39 Poiché, alla luce della pregressa giurisprudenza della Corte di giustizia, non è chiaro se, tenuto conto di quanto ora illustrato, le disposizioni del Trattato istitutivo concernenti la libera circolazione delle merci o l'articolo 110 TFUE possano limitare la possibilità di uno Stato membro di riscuotere, nel contesto in esame, tasse di immatricolazione, come la tassa sugli autoveicoli, si rende necessario sollevare la prima questione pregiudiziale.

### ***Seconda questione pregiudiziale***

- 40 Diversamente da quanto accade, ad esempio, nei casi dei veicoli a noleggio e in leasing, per i veicoli privati spesso non può essere fornita a priori alcuna prova oggettiva e verificabile dell'utilizzo - previsto o effettivo - temporaneo del veicolo. Il Korkein hallinto-oikeus giunge quindi alla conclusione che la durata d'utilizzo del veicolo privato e il suo reale carattere devono essere valutati a posteriori sulla base della durata effettiva dell'utilizzo del veicolo e di altri aspetti rilevanti.

### ***Terza questione pregiudiziale***

- 41 Ove si ritenga che le disposizioni relative alla libera circolazione delle merci di cui alla parte terza, titolo II, TFUE ostano in linea di principio alle disposizioni di uno Stato membro, che prevedono che la quota della tassa sugli autoveicoli gravante sul valore del veicolo non venga rimborsata al suo proprietario all'atto dell'esportazione in un altro Stato membro al fine di essere ivi stabilmente utilizzato, se detto veicolo non era destinato ad essere utilizzato in maniera stabile principalmente nel territorio del primo Stato membro e non è stato nemmeno di fatto utilizzato in maniera stabile principalmente in tale territorio, si pone la questione se la relativa limitazione possa essere giustificata in considerazione del fatto che il suo obiettivo è quello di limitare l'esportazione di veicoli vecchi.
- 42 Nei lavori preparatori della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli, la limitazione della restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli ai veicoli con meno di dieci anni è stata giustificata con l'obiettivo di «[limitare] l'esportazione di veicoli a motore vecchi o da rottamare, spesso dannosi dal punto di vista della tutela dell'ambiente».
- 43 Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, misure nazionali idonee a ostacolare il commercio all'interno dell'Unione possono essere giustificate, in particolare, da esigenze imperative attinenti alla tutela dell'ambiente. Ciò presuppone tuttavia che le misure di cui trattasi siano idonee a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e siano conformi al principio di proporzionalità.

- 44 Pertanto, nella controversia in esame occorre stabilire, da una parte, se la limitazione della restituzione all'esportazione della tassa sugli autoveicoli ai veicoli messi in circolazione da meno di dieci anni rappresenti una misura ragionevole per conseguire l'obiettivo summenzionato di tutela dell'ambiente e, dall'altra, se le misure di cui trattasi siano conformi al principio di proporzionalità. Il principio di proporzionalità richiede, ai fini della giustificazione della misura, che l'obiettivo non possa essere raggiunto in mancanza della limitazione in esame.
- 45 Il Korkein hallinto-oikeus osserva che la limitazione della restituzione all'esportazione ai veicoli immatricolati da meno di dieci anni non significa che il mancato rimborso riguardi nella pratica esclusivamente veicoli dannosi dal punto di vista ambientale, come constatato anche nella succitata motivazione della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli.
- 46 In secondo luogo, nella motivazione della legge relativa alla tassa sugli autoveicoli non è spiegato perché non sarebbe possibile raggiungere l'obiettivo concernente l'esportazione dei veicoli più vecchi o da rottamare mediante una misura diversa, che limiti in maniera meno incisiva la libera circolazione delle merci, ad esempio, negando il rimborso nel caso di veicoli dei quali è stato accertato l'effettivo impatto dannoso per l'ambiente.
- 47 Il Korkein hallinto-oikeus osserva inoltre che la tassa sugli autoveicoli viene riscossa sui veicoli importati in Finlandia a prescindere dal momento della loro prima immatricolazione in un altro Stato membro. La limitazione della restituzione all'esportazione collegata alla durata d'utilizzo del veicolo comporta, quindi, che già l'età stessa del veicolo nel momento in cui viene utilizzato nella circolazione in Finlandia possa determinare una diversa tassazione dei veicoli importati.