

ORDINANZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

27 giugno 2006 *

Nel procedimento C-242/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Paesi Bassi), con decisione 31 maggio 2005, pervenuta in cancelleria il 3 giugno 2005, nella causa tra

G.M. van de Coevering

contro

Hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Schiemann, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric e dal sig. K. Lenaerts (relatore), giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. R. Grass

considerata l'intenzione della Corte di statuire con ordinanza motivata in conformità all'art. 104, n. 3, primo comma, del suo regolamento di procedura,

sentito l'avvocato generale,

ha emesso la seguente

Ordinanza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 49 CE-55 CE.

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. van de Coevering (in prosieguo: il «ricorrente») e lo Hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst (capo del Distretto doganale Roermond dell'Ufficio imposte), in merito ad un avviso di accertamento rettificativo riguardante un'imposta dovuta per l'uso sulla rete stradale olandese di un'auto-vettura noleggiata e immatricolata in Belgio.

Normativa nazionale

- 3 Nel testo vigente fino al 1° luglio 2002, l'art. 1 della legge 1992 in materia d'imposta sulle autovetture e sui motoveicoli (Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, in prosieguo: la «legge») dispone quanto segue:

- «1. Sulle autovetture e sui motoveicoli è riscossa un'«imposta sulle autovetture e i motoveicoli».

2. L'imposta è dovuta all'atto dell'iscrizione di un'autovettura o di un motoveicolo nel registro delle immatricolazioni in virtù della legge sulla circolazione stradale (Wegenverkeerswet) 1994.

(...)

5. Nel caso in cui un'autovettura non immatricolata o un motoveicolo non immatricolato sia di fatto messo a disposizione di un privato residente nei Paesi Bassi, o di una persona giuridica con sede nei Paesi Bassi, l'imposta è dovuta a decorrere dalla prima volta che tale veicolo a motore viene utilizzato sulla rete stradale olandese ai sensi della legge sulla circolazione stradale».
- 4 L'art. 5, n. 2, della legge enuncia:

«Per le autovetture non immatricolate o i motoveicoli non immatricolati, l'imposta è dovuta da colui che dispone di fatto del veicolo a motore».

5 L'art. 6 della legge stabilisce:

«1. L'imposta deve essere corrisposta su dichiarazione.

2. In deroga all'art. 10, n. 2, e all'art. 19, n. 3, della legge generale sulle imposte statali (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen):

a. l'imposta, ove sia dovuta per

1° l'immatricolazione, deve essere corrisposta prima che la targa sia assegnata al titolare;

2° l'inizio dell'uso della rete stradale, deve essere pagata prima dell'inizio di siffatto uso;

b. la dichiarazione è effettuata contestualmente al pagamento.

3. Con decreto ministeriale possono essere stabilite norme in virtù delle quali, in deroga al n. 2, lett. b), l'imposta non deve necessariamente essere pagata prima dell'inizio dell'uso della rete stradale.

4. Nel caso contemplato al n. 3, laddove colui che disponga di fatto di un'autovettura non immatricolata o di un motoveicolo non immatricolato non dimostri, in sede di controllo ad opera di funzionari dell'ufficio imposte o di controllori ai sensi dell'art. 141 del codice di procedura penale (Wetboek van Strafvordering), che l'imposta è stata pagata, l'imposta deve essere versata immediatamente».

6 L'art. 9, n. 1, della legge, nel testo vigente sino al 30 giugno 2001, così dispone:

«1. Per un'autovettura l'imposta ammonta al 45,2% del prezzo netto di catalogo, ridotto di NLG 3 394, oppure, nel caso di autovettura fornita di motore con accensione per compressione, al 45,2% del prezzo netto di catalogo,

a. aumentato di NLG 722, o

b. ridotto di NLG 478, ove le emissioni di siffatta autovettura rispettino i valori limite delle emissioni per l'anno 2005.

(...)».

7 L'art. 4, n. 3, del decreto di attuazione in materia d'imposta sulle autovetture e i motoveicoli del 1992 (Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, in prosieguo: il «decreto di attuazione») così recita:

«L'esenzione per un'autovettura o un motoveicolo locato all'estero ad una persona fisica o giuridica stabilita nei Paesi Bassi è concessa solo se, entro la fine del giorno

successivo a quello del primo utilizzo della rete stradale olandese, l'autovettura o il motoveicolo è riportato fuori dal paese, oppure viene consegnato ad una filiale olandese della società di noleggio».

Controversia principale e questione pregiudiziale

- 8 Il ricorrente, residente nei Paesi Bassi, ha noleggiato presso una società belga un'autovettura immatricolata in Belgio.
- 9 Avendo rilevato, il 31 maggio e il 21 giugno 2001, che il detto veicolo stazionava e circolava nel territorio dei Paesi Bassi senza essere immatricolato in tale Stato membro, lo hoofd van het District Douane Roermond van de rijksbelastingdienst, emetteva, in applicazione dell'art. 1, n. 5, della legge, un avviso di accertamento rettificativo per un importo di NLG 60 476 (EUR 27 565) ed infliggeva anche un'ammenda pari al 25 % di tale importo, ossia pari a NLG 15 185 (EUR 6 891).
- 10 Poiché il reclamo avverso l'avviso di riscossione e avverso la decisione di infliggere un'ammenda non ha avuto esito positivo, il ricorrente proponeva un ricorso dinanzi al giudice del rinvio.
- 11 Nella sua decisione di rinvio, il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Corte d'appello di Hertogenbosch) osserva che, per quanto riguarda una vettura noleggiata nei Paesi Bassi come in un qualsiasi altro Stato membro, l'imposta sui veicoli è dovuta per intero e definitivamente, senza possibilità di rimborso, a decorrere dal momento in

cui una persona residente nei Paesi Bassi circola per la prima volta sulla rete stradale olandese. Il Gerechtshof si chiede se tale imposta impedisca ad un residente nei Paesi Bassi di noleggiare un'autovettura in un altro Stato membro, in particolare quando il periodo di locazione sia superiore ai due giorni menzionati all'art. 4, n. 3, del decreto di attuazione, ma inferiore alla durata di vita economica del veicolo.

- 12 Infatti, per un tale periodo, un residente olandese preferirà noleggiare una vettura immatricolata nei Paesi Bassi su cui il locatore abbia già pagato la tassa sui veicoli, piuttosto che una vettura che non è immatricolata nei Paesi Bassi e sulla quale tale tassa non sia già stata pagata. Se, nel primo caso, il locatore include l'imposta versata nel prezzo di noleggio, per qualsiasi locazione di durata inferiore alla durata economica della vettura, l'importo incluso nel prezzo di noleggio sarà sempre inferiore all'importo totale dell'imposta. Nel secondo caso, invece, il locatore dovrà subito corrispondere l'intero importo dell'imposta, a prescindere dalla durata della locazione e dalla durata di circolazione sulla rete stradale olandese. Orbene, il locatore di una vettura non immatricolata nei Paesi Bassi sarà, nella maggior parte dei casi, residente fuori dei Paesi Bassi.
- 13 Se è vero che un locatore non avente sede nei Paesi Bassi può procedere all'immatricolazione e pagare l'intero ammontare dell'imposta prima di dare in locazione una vettura ad un residente olandese, di solito non sarà disposto a farlo perché, in tal caso, dovrebbe porre a carico del locatario l'intero importo dell'imposta, privando di competitività il prezzo di locazione, oppure sopportare lui stesso in tutto o in parte l'imposta, rinunciando probabilmente alla transazione.
- 14 Secondo il giudice del rinvio sarebbe legittimo dubitare della compatibilità dell'imposta ex art. 1, n. 5, della legge con il principio della libera prestazione dei servizi in quanto un locatore potrebbe in tal modo trovarsi impossibilitato a dare in locazione, in uno Stato membro diverso dai Paesi Bassi, un'autovettura ad un residente olandese per un periodo superiore al periodo di esenzione ma inferiore alla durata di vita economica della vettura.

- 15 Facendo riferimento al punto 68 della sentenza 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen (Racc. pag. I-3193), il giudice a quo si chiede se un siffatto ostacolo alla libera prestazione di servizi possa essere giustificato da una ragione imperativa d'interesse pubblico.
- 16 Tenuto conto dei punti 67-69 della medesima sentenza, secondo il giudice del rinvio si possono nutrire ragionevoli dubbi quanto alla conformità della detta imposta con il principio di proporzionalità in quanto, nel caso di specie, un avviso di accertamento rettificativo per l'intero importo dell'imposta è stato emesso solo in base alla constatazione che, in un dato momento, il ricorrente ha usato il veicolo in questione nel territorio olandese, senza che fossero accertati né la durata effettiva della locazione dell'autovettura né il periodo esatto durante il quale il ricorrente ha circolato con tale vettura sulla rete stradale olandese.
- 17 Il Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ha quindi deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il diritto comunitario, e segnatamente la libera circolazione dei servizi prevista dagli artt. 49 CE-55 CE, ostino a che [il Regno dei] Paesi Bassi [imponga] a una persona fisica residente nei Paesi Bassi — che noleggi in un altro Stato membro, in forza di un contratto di locazione, un'autovettura non iscritta nei Paesi Bassi nel registro delle immatricolazioni tenuto ai sensi della legge sulla circolazione stradale 1994 e per la quale pertanto non è stata pagata l'imposta sulle autovetture e i motoveicoli, dovuta ai sensi dell'art. 1, n. 2, della [legge] — il pagamento dell'intero ammontare dell'imposta, ai sensi dell'art. 1, n. 5, della [legge], quando tale vettura viene utilizzata per la prima volta sulla rete stradale olandese ai sensi della legge sulla circolazione stradale 1994, senza riguardo alla durata del noleggio né a quella dell'uso della rete stradale olandese, e tenuto conto del fatto che la detta persona non ha diritto ad esenzione o a rimborso».

Sulla questione pregiudiziale

- 18 Ai sensi dell'art. 104, n. 3, primo comma, del regolamento di procedura, qualora la soluzione di una questione pregiudiziale possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza, la Corte può statuire con ordinanza motivata.
- 19 Secondo costante giurisprudenza, l'art. 49 CE osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale la quale, senza giustificazioni oggettive, ostacoli la possibilità per un fornitore di servizi di esercitare effettivamente tale libertà (v., in particolare, sentenze *Cura Anlagen*, cit., punto 29, e 11 marzo 2004, causa C-496/01, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2351, punto 64). Peraltro, la libertà di prestazione dei servizi è a favore tanto del fornitore quanto del destinatario degli stessi (v., in particolare, sentenza 17 febbraio 2005, causa C-134/03, *Viacom Outdoor*, Racc. pag. I-1167, punto 35).
- 20 L'art. 49 CE osta anche all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna a uno Stato membro (sentenze 5 ottobre 1994, causa C-381/93, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5145, punto 17, e *Cura Anlagen*, cit., punto 30).
- 21 Nella causa principale, la normativa olandese, esigendo dai propri residenti che hanno preso in locazione un veicolo presso un'impresa avente sede in un altro Stato membro l'intero pagamento dell'imposta d'immatricolazione a partire dal primo utilizzo della rete stradale olandese, li dissuade dal noleggiare un veicolo in un altro Stato membro. Tale obbligo, avendo dunque l'effetto di rendere più difficili le attività transfrontaliere di locazione (v., in tal senso, sentenza *Cura Anlagen*, cit., punti 37 e 71), rappresenta un ostacolo alla libera prestazione di servizi.

- 22 Una misura del genere può essere ammessa solo a titolo di misure eccezionali del tipo previsto dall'art. 46, n. 1, CE o qualora sia giustificata da ragioni imperative di interesse pubblico. In simili casi, occorre inoltre che l'applicazione di tale misura sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo da essa perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento di quest'ultimo (v., in tal senso, sentenza *Cura Anlagen*, cit., punti 31 e 32 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 23 Salvo talune eccezioni non pertinenti nella causa principale, la tassazione dei veicoli a motore non è stata armonizzata. Gli Stati membri sono dunque liberi di esercitare la loro potestà tributaria in tale materia, purché la esercitino nel rispetto del diritto comunitario (sentenza *Cura Anlagen*, cit., punto 40).
- 24 Uno Stato membro può assoggettare ad una tassa di immatricolazione un veicolo messo a disposizione di un residente da una società avente sede in un altro Stato membro, qualora tale veicolo sia destinato ad essere essenzialmente utilizzato nel territorio del primo Stato membro in via permanente oppure venga di fatto utilizzato in tal modo (v. in tal senso, sentenza *Cura Anlagen*, cit., punto 42, e ordinanza 30 maggio 2006, causa C-435/04, *Leroy*, Racc. pag. I-4835, punto 14, nonché, per quanto riguarda veicoli aziendali messi a disposizione di lavoratori, sentenze 15 settembre 2005, causa C-464/02, *Commissione/Danimarca*, Racc. pag. I-7929, punti 75-78; 15 dicembre 2005, cause riunite C-151/04 e 152/04, *Nadin e a.*, Racc. pag. I-11203, punto 41, e 23 febbraio 2006, causa C-232/03, *Commissione/Finlandia*, non pubblicata nella Raccolta, punto 47).
- 25 Spetta al giudice nazionale valutare la durata del contratto di locazione in questione e la natura dell'effettivo uso del veicolo noleggiato (v. sentenza *Nadin e a.*, cit., punto 42, e ordinanza *Leroy*, cit., punto 15).

- 26 Ove non ricorrano i presupposti indicati al punto 24 della presente ordinanza, il collegamento tra uno Stato membro e il veicolo immatricolato in un altro Stato membro risulta meno stretto, sicché si rende necessaria una diversa giustificazione della restrizione in questione (citate sentenze Commissione/Danimarca, punto 79, e Commissione/Finlandia, punto 48).
- 27 Ad ogni modo, pur ammettendo che sussista una giustificazione del genere, è inoltre necessario, come la Corte ha precisato al punto 69 della citata sentenza *Cura Anlagen*, che tale imposta rispetti il principio di proporzionalità. Con riguardo ad un'imposta austriaca sul consumo, connessa all'obbligo di immatricolare i veicoli noleggiati in un altro Stato membro, la Corte ha dichiarato che un'imposta del genere è contraria al detto principio in quanto l'obiettivo da essa perseguito può essere raggiunto istituendo un'imposta proporzionale alla durata dell'immatricolazione del veicolo nello Stato in cui esso è utilizzato, il che consentirebbe di non operare una discriminazione riguardo all'ammortamento dell'imposta a danno delle imprese di leasing di automobili aventi sede in altri Stati membri.
- 28 Lo stesso principio si applica ad una normativa nazionale la quale, senza pretendere l'immatricolazione di un veicolo locato e immatricolato all'estero, impone il pagamento di un'imposta al momento del primo utilizzo del veicolo sulla rete stradale dello Stato membro interessato, in quanto l'obiettivo da essa perseguito può essere raggiunto istituendo un'imposta proporzionale alla durata dell'utilizzo del veicolo nel detto Stato.
- 29 Di conseguenza, una normativa nazionale che impone il pagamento di una tassa il cui ammontare non è proporzionale all'utilizzo del veicolo nello Stato membro interessato, anche se persegue un obiettivo legittimo compatibile con il Trattato, è contraria agli artt. 49 CE-55 CE se è applicata a veicoli noleggiati e immatricolati in un altro Stato membro che non sono né destinati ad essere utilizzati essenzialmente

nel primo Stato membro in via permanente né di fatto utilizzati in tal modo, salvo il caso in cui il suo obiettivo non possa essere raggiunto istituendo un'imposta proporzionale alla durata dell'utilizzo del veicolo nel detto Stato.

- 30 Per quanto riguarda la normativa controversa nella causa principale, è palese che il suo obiettivo può essere raggiunto istituendo un'imposta proporzionale alla durata dell'utilizzo del veicolo nel territorio olandese. Infatti, il governo dei Paesi Bassi ha preannunciato che tale normativa sarà adeguata nel senso che, per veicoli locati in un altro Stato membro, l'imposta sarà stabilita in base alla durata del contratto di locazione.
- 31 Nel contesto della fattispecie della causa principale, risulta dall'ordinanza di rinvio che la tassa olandese controversa è stata imposta al ricorrente senza che fosse stata previamente accertata né la durata di locazione del veicolo né la durata di utilizzo della rete stradale olandese, dato che tali elementi non erano rilevanti ai fini dell'applicazione della legge vigente.
- 32 Pertanto, la normativa controversa nella causa principale, nei limiti in cui assoggetta un veicolo noleggiato e immatricolato in un altro Stato membro e che non è né destinato ad essere utilizzato essenzialmente nel primo Stato membro in via permanente né di fatto utilizzato in tal modo al pagamento dell'intera imposta, senza tener conto della durata di utilizzo della rete stradale olandese e senza prevedere nessun diritto a esenzione o a rimborso, obbliga al pagamento di un'imposta il cui ammontare non è proporzionale alla durata di utilizzo del veicolo in detto Stato.
- 33 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la questione sottoposta dichiarando che gli artt. 49 CE-55 CE ostano a una normativa nazionale di uno Stato membro,

come quella in questione nella causa principale, che obbliga una persona fisica residente in tale Stato membro che noleggi un autoveicolo immatricolato in un altro Stato membro a pagare l'intero ammontare di un'imposta di immatricolazione la prima volta che utilizza tale veicolo sulla rete stradale del primo Stato membro, senza riguardo alla durata dell'uso della detta rete stradale e senza che la detta persona possa rivendicare alcun diritto ad esenzione o a rimborso, qualora il veicolo non sia destinato ad essere utilizzato essenzialmente nel primo Stato membro in via permanente né sia, di fatto, utilizzato in tal modo.

Sulle spese

- ³⁴ Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

Gli artt. 49 CE-55 CE ostano a una normativa nazionale di uno Stato membro, come quella in questione nella causa principale, che obbliga una persona fisica residente in tale Stato membro che noleggi un veicolo immatricolato in un altro Stato membro a pagare l'intero ammontare di un'imposta di immatricolazione la prima volta che utilizza tale veicolo sulla rete stradale del primo Stato membro, senza riguardo alla durata dell'uso della detta rete stradale e senza

che la detta persona possa rivendicare alcun diritto ad esenzione o a rimborso, qualora il veicolo non sia destinato ad essere utilizzato essenzialmente nel primo Stato membro in via permanente né sia, di fatto, utilizzato in tal modo.

Firme