



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JULIANE KOKOTT  
presentate il 1° dicembre 2011<sup>1</sup>

**Cause riunite C-578/10, C-579/10 e C-580/10**

**Staatssecretaris van Financiën**  
**contro**  
**L.A.C. van Putten,**  
**Staatssecretaris van Financiën**  
**contro**  
**P. Mook**  
**e**  
**Staatssecretaris van Financiën**  
**contro**  
**G. Frank**

(domande di pronuncia pregiudiziale proposte dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Imposta su veicoli non registrati sul territorio nazionale ma messi a disposizione di residenti — Art. 63 TFUE — Libera circolazione dei capitali — Art. 21 TFUE — Diritto dei cittadini dell'Unione di circolare e di soggiornare liberamente»

### **I – Introduzione**

1. Insieme alla cittadinanza dell'Unione le libertà fondamentali sembrano offrire un'ampia tutela alle attività transfrontaliere dei cittadini dell'Unione. I casi in esame mostrano tuttavia una possibile lacuna: il prestito transfrontaliero a titolo gratuito di un bene, nella specie autoveicoli destinati al trasporto di persone.

2. Se tale fattispecie può essere ricondotta ad una delle libertà fondamentali, inclusa la libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione, il diritto dell'Unione limita eventuali oneri fiscali per l'uso dell'auto nello Stato ospitante<sup>2</sup>. I Paesi Bassi partono, però, dal presupposto che nessuna libertà fondamentale sia applicabile. Essi assoggettano ad imposta l'uso sul territorio nazionale del veicolo preso in prestito all'estero come se si trattasse di una prima immatricolazione ed esigono, come tassa di immatricolazione, circa la metà del valore del veicolo.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Ordinanza 27 giugno 2006, causa C-242/05, van de Coevering (Racc. pag. I-5843, punti 23-29 e la giurisprudenza ivi citata).

## II – Contesto normativo

### A – *Il diritto dell'Unione*

3. Il contesto di diritto dell'Unione è determinato dalla libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione (art. 21 TFUE) e dalla libera circolazione dei capitali (art. 63 TFUE).

4. Nell'esaminare la libera circolazione dei capitali occorre fare riferimento alla direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del trattato<sup>3</sup>. Essa contiene, all'allegato I, una nomenclatura dei movimenti di capitali, fra i quali, alla rubrica XI, i movimenti di capitali a carattere personale. In tale sede sono menzionate, inter alia, le seguenti operazioni:

«A. Prestiti

B. Donazioni e dotazioni

(...)

D. Successioni e legati

(...)».

5. Il terzo comma dell'introduzione di tale nomenclatura precisa peraltro che essa non ha carattere esaustivo:

«La presente nomenclatura non è limitativa della nozione di movimenti di capitali, per cui è stata inclusa una rubrica XIII F “Altri movimenti di capitali: Diversi”. Essa non può quindi essere interpretata come una limitazione della portata del principio della completa liberalizzazione dei movimenti di capitali enunciata nell'articolo 1 della presente direttiva».

### B – *La normativa olandese*

6. Lo Hoge Raad illustra come segue il contesto giuridico olandese ai sensi del Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (legge relativa all'imposta sulle autovetture e sui motoveicoli; in prosieguo: la «legge»).

7. Con il nome di «imposta sulle autovetture e sui motoveicoli» viene riscossa nei Paesi Bassi un'imposta relativa agli autoveicoli destinati al trasporto di persone e ai motoveicoli (art. 1, n. 1, della legge). L'obbligo tributario sorge al momento dell'iscrizione delle autovetture e dei motoveicoli nel registro delle immatricolazioni olandese nonché all'inizio dell'utilizzazione sulla rete stradale pubblica dei Paesi Bassi di un'autovettura non immatricolata, o non immatricolata nei Paesi Bassi, o di un motoveicolo, qualora tale veicolo sia di fatto a disposizione di una persona fisica residente nei Paesi Bassi o di un ente ivi stabilito.

8. L'aliquota dell'imposta per un'autovettura – salvi i supplementi e le riduzioni di cui all'art. 9, n. 1, della legge – ammonta al 45,2% del prezzo netto di catalogo, ossia del prezzo di catalogo al netto dell'imposta sul valore aggiunto applicativi. Per prezzo di catalogo si intende il prezzo che il fabbricante o l'importatore consigliano ai rivenditori nei Paesi Bassi di praticare all'acquirente finale. Per i veicoli nuovi (ossia non usati) il prezzo di catalogo vale a partire dal giorno in cui al veicolo è

3 — GU L 178, pag. 5.

assegnata una targa, per i veicoli usati vale il prezzo di catalogo al momento in cui il veicolo è stato utilizzato per la prima volta nei Paesi Bassi o all'estero. Quest'ultimo prezzo si applica anche qualora l'imposta sia dovuta per aver utilizzato sulla rete stradale pubblica un veicolo non immatricolato nei Paesi Bassi.

9. Nell'applicare l'imposta a veicoli usati si tiene conto del periodo di uso già decorso (art. 10 della legge). A seconda del momento in cui il veicolo è stato utilizzato per la prima volta, l'importo dell'imposta viene ridotto di una determinata percentuale.

### III – Fatti e domande di pronuncia pregiudiziale

10. La sig.ra van Putten e il sig. Mook sono cittadini olandesi, la sig.ra Frank è tedesca. Tutti abitavano nei Paesi Bassi, allorché funzionari dell'Ufficio tributario constatavano che essi guidavano su strade pubbliche un'autovettura recante una targa non olandese, bensì belga ovvero tedesca.

11. L'auto in cui veniva trovata la sig.ra van Putten era di proprietà del padre, residente in Belgio. Nel momento in cui veniva controllata, il 28 marzo 2005, ella utilizzava temporaneamente l'auto nei Paesi Bassi a fini privati. Le veniva pertanto ingiunto il pagamento di un'imposta pari a EUR 5 955.

12. Il sig. Mook utilizzava un veicolo di proprietà di un membro della famiglia residente in Germania. Il 19 agosto 1999, giorno del controllo, egli aveva ritirato l'auto in Germania e l'utilizzava temporaneamente per tragitti a fini privati nei Paesi Bassi e in Germania. La sua imposta era pari a NGL 4 097, ossia a EUR 1 859.

13. Il veicolo utilizzato dalla sig.ra Frank era di proprietà del suo fidanzato, residente in Germania, il quale l'aveva guidato nei Paesi Bassi in occasione di un soggiorno presso la medesima. Al momento del controllo, il 18 gennaio 2005, la sig.ra Frank utilizzava brevemente l'autovettura nei Paesi Bassi a fini privati. Le veniva ingiunto il pagamento di un'imposta pari a EUR 6 709.

14. Al fine di chiarire se tale imposizione sia legittima, lo Hoge Raad chiede se le fattispecie che caratterizzano i tre casi siano assoggettate al diritto dell'Unione:

Causa C-578/10:

«Se, in virtù dell'art. 18 CE (attualmente divenuto art. 21 TFUE), si configuri una situazione disciplinata dal diritto comunitario qualora uno Stato membro assoggetti ad imposta l'inizio dell'utilizzazione con un'automobile della rete stradale sul suo territorio, nel caso in cui tale veicolo sia immatricolato in un altro Stato membro, sia stato prestato da una persona residente in detto altro Stato membro e un cittadino del primo Stato membro guidi tale veicolo sul territorio di quest'ultimo Stato membro».

Causa C-579/10:

«Se, in virtù dell'art. 18 CE (attualmente divenuto art. 21 TFUE), si configuri una situazione disciplinata dal diritto comunitario qualora uno Stato membro assoggetti ad imposta l'inizio dell'utilizzazione con un'automobile della rete stradale sul suo territorio, nel caso in cui tale veicolo sia immatricolato in un altro Stato membro, sia stato prestato da una persona residente in detto altro Stato membro e con esso una persona residente nel primo Stato membro abbia viaggiato a fini privati tra tale Stato membro e il secondo Stato membro».

Causa C-580/10:

«Se, in virtù dell'art. 18 CE (attualmente divenuto art. 21 TFUE), si configuri una situazione disciplinata dal diritto comunitario qualora uno Stato membro assoggetti ad imposta l'inizio dell'utilizzazione con un'automobile della rete stradale sul suo territorio, nel caso in cui tale veicolo sia immatricolato in un altro Stato membro, sia stato prestato da una persona residente in detto altro Stato membro e venga usato a fini privati sul territorio del primo Stato membro da una persona che risiede in detto Stato membro, ma ha la cittadinanza dell'altro Stato membro».

15. Con ordinanza 1° febbraio 2011 il presidente della Corte ha riunito le tre cause. Il Regno dei Paesi Bassi, la Repubblica di Finlandia e la Commissione europea hanno partecipato al procedimento presentando osservazioni scritte. La trattazione orale non ha avuto luogo.

#### IV – Valutazione giuridica

16. La tassazione degli autoveicoli in questione non è armonizzata e diverge in maniera considerevole da Stato membro a Stato membro. In tale ambito gli Stati membri sono quindi liberi di esercitare il proprio potere impositivo, purché rispettino il diritto dell'Unione<sup>4</sup>.

17. Il rinvio pregiudiziale verte pertanto unicamente sulla compatibilità dell'imposizione con la libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione. Poiché, tuttavia, altre libertà fondamentali prevalgono su tale disposizione<sup>5</sup>, esaminerò dapprima la libera prestazione dei servizi e la libera circolazione dei capitali.

##### A – Sulla libera prestazione dei servizi

18. Il prestito transfrontaliero di un autoveicolo potrebbe essere un servizio ai sensi dell'art. 57 TFUE. Ai sensi di tale disposizione, sono considerate servizi le prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione.

19. Qualora ci si limiti a fare astrattamente riferimento al fatto che un autoveicolo viene messo a disposizione per essere utilizzato, potrebbe essere assunto un servizio. È quanto avviene, per esempio, di regola dietro versamento di un corrispettivo, per le auto a noleggio<sup>6</sup> o in leasing<sup>7</sup>.

20. Qualora rilevi, invece, la forma giuridica concreta assunta dalla messa a disposizione, non siamo in presenza di un servizio, che avviene a titolo oneroso. Nelle fattispecie in esame, i veicoli sono stati, infatti, messi a disposizione mediante un prestito a titolo gratuito.

21. La Corte di giustizia, nel classificare le attività ai fini dell'applicazione della libera prestazione dei servizi, fa riferimento, nel dubbio, alle circostanze concrete che caratterizzano la prestazione. Se la prestazione non riveste carattere economico, essa respinge l'applicazione di detta libertà. Per esempio, non la applica alla frequenza di scuole statali finanziate con fondi pubblici, ma alla frequenza di scuole finanziate essenzialmente con fondi privati<sup>8</sup>.

4 — Sentenza 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen (Racc. pag. I-3193, punto 40).

5 — Sentenze 16 dicembre 2010, causa C-137/09, Josemans (Racc. pag. I-13019, punto 53), sulla libera prestazione dei servizi, nonché 31 marzo 2011, causa C-450/09, Schröder (Racc. pag. I-2497, punti 28 e seg.), sulla libera circolazione dei capitali.

6 — V. ordinanza van de Coevering (cit. alla nota 2).

7 — V. sentenza Cura Anlagen (cit. alla nota 4).

8 — Sentenza 11 settembre 2007, causa C-76/05, Schwarz e Gootjes-Schwarz (Racc. pag. I-6849, punti 38 e segg. e la giurisprudenza ivi citata). V. anche sentenza 4 ottobre 1991, causa C-159/90, Society for the Protection of Unborn Children Ireland (Racc. pag. I-4685, punto 26), sulle informazioni non motivate sotto il profilo economico concernenti cliniche che praticano l'aborto.

22. In maniera analoga, anche nel caso della messa a disposizione di autoveicoli occorre fare riferimento alle circostanze concrete. La libera prestazione dei servizi non è pertanto applicabile al prestito a titolo gratuito in oggetto<sup>9</sup>.

#### B – *Sulla libera circolazione dei capitali*

23. A prima vista, anche l'applicazione della libera circolazione dei capitali ai sensi dell'art. 63 TFUE sembra remota. Tuttavia, esistono operazioni che, per loro stessa natura, sono simili al prestito a titolo gratuito e rientrano in tale libertà: la trasmissione ereditaria e la donazione di beni.

24. Quanto all'art. 63 TFUE, secondo giurisprudenza costante, in assenza di una definizione, nell'ambito dei Trattati, della nozione di «movimenti di capitali», la nomenclatura che costituisce l'allegato I della direttiva 88/361 conserva un valore indicativo, fermo restando che, conformemente al terzo comma dell'introduzione di tale allegato, essa non è limitativa della nozione di movimenti di capitali<sup>10</sup>.

25. A tale riguardo la Corte ha già avuto modo di statuire che le successioni e i doni, che rientrano nella rubrica XI dell'allegato I della direttiva 88/361, intitolata «Movimenti di capitali a carattere personale», costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 63 TFUE, ad eccezione dei casi in cui gli elementi che li costituiscono si trovino all'interno di un solo Stato membro<sup>11</sup>.

26. Il necessario elemento transfrontaliero è, nella specie, evidente: i veicoli sono stati prestati da persone che abitano in un altro Stato membro a persone che abitano nei Paesi Bassi e che utilizzano questi veicoli in tale paese.

27. Decisivo è, tuttavia, se il prestito in questione possa essere considerato come movimento di capitali.

28. In relazione alla detraibilità fiscale di una somma pari al valore di donazioni eseguite a favore di terzi residenti in un altro Stato membro, la Corte di giustizia ha dichiarato che non serve accertare, per stabilire se alla normativa nazionale di cui trattasi si applichino le disposizioni del Trattato relative ai movimenti di capitale, se le sottostanti donazioni siano state eseguite in contanti o in natura<sup>12</sup>.

29. La messa a disposizione di un veicolo affinché sia utilizzato gratuitamente non è sostanzialmente diversa da una donazione in natura. Il bene, pur dovendo essere restituito, può tuttavia essere utilizzato provvisoriamente a titolo gratuito. Di siffatto vantaggio risultante dall'uso il beneficiario gode – come nel caso di una donazione – definitivamente. Esso può avere un valore economico significativo, che può persino essere quantificato effettuando un paragone con i costi di noleggio di un'auto analoga.

30. È vero che la sentenza sulle donazioni in natura<sup>13</sup> non riguardava provvedimenti a scapito del beneficiario della donazione, bensì il loro trattamento fiscale presso il donatore. Tuttavia, in relazione alla libera circolazione dei capitali, non rileva se le restrizioni interessino il prestatore o il destinatario della prestazione. Per esempio, la maggior parte dei casi di successione ha riguardato la tassazione dell'eredità<sup>14</sup>.

31. Di conseguenza, il prestito transfrontaliero a titolo gratuito di un autoveicolo costituisce un movimento di capitali ai sensi dell'art. 63 TFUE.

9 — Ad un'analoga conclusione giunge anche l'Advocaat-Generaal van Hilten, Bijlage bij de conclusies van 4 september 2009 in de zaken mit rolnummers 08/04259, 08/04991, 09/01256 en 09/01693 (in allegato alle presenti domande di pronuncia pregiudiziale, n. 3.1.5).

10 — Sentenza Schröder (cit. alla nota 5, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata).

11 — Sentenza Schröder (cit. alla nota 5, punto 26 e la giurisprudenza ivi citata).

12 — Sentenza 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche (Racc. pag. I-359, punti 25 e segg.).

13 — Cit. alla nota 12.

14 — V., ex plurimis, sentenze Schröder (cit. alla nota 5) e 15 settembre 2011, causa C-132/10, Halley e a. (Racc. pag. I-8353).

32. Le tipiche definizioni di una restrizione dei movimenti di capitali nel caso di operazioni a titolo gratuito non sono peraltro pertinenti nelle fattispecie in esame. Né la tassazione dell'uso dei veicoli da parte di cittadini è idonea a dissuadere i non residenti dal fare investimenti in uno Stato membro o dal mantenere siffatti investimenti<sup>15</sup> né viene diminuito il valore di una successione<sup>16</sup>.

33. La tassazione è tuttavia idonea a dissuadere il destinatario del veicolo prestato dall'accettare e sfruttare il vantaggio. L'imposta può, infatti, superare ampiamente il valore dell'uso. Tale ostacolo all'accettazione di una prestazione gratuita transfrontaliera limita la libera circolazione dei capitali<sup>17</sup>.

34. Inoltre, dal punto di vista del beneficiario del prestito, siamo in presenza perlomeno di un trattamento sfavorevole del prestito transfrontaliero rispetto al prestito nazionale. Poiché nel caso del prestito nazionale la tassa di immatricolazione per il veicolo è già stata versata, il beneficiario non deve temere di essere assoggettato all'imposta<sup>18</sup>. Lo Hoge Raad non domanda in che misura tale trattamento sfavorevole sia giustificato; del resto, valgono anche al riguardo le osservazioni svolte di seguito in merito alla giustificazione<sup>19</sup>.

35. Le domande di pronuncia pregiudiziale devono pertanto essere risolte dichiarando che un'imposta applicata da uno Stato membro quando una persona residente sul suo territorio utilizza a fini privati sulla sua rete stradale un autoveicolo immatricolato in un altro Stato membro e prestato da una persona residente in detto altro Stato membro limita la libera circolazione dei capitali di cui all'art. 63 TFUE.

### C – Sulla libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione

36. Per il caso in cui la Corte di giustizia non condivida il mio punto di vista sull'applicazione della libera circolazione dei capitali, verificherò, *in subordine*, l'applicabilità della libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione.

37. L'art. 20 TFUE conferisce a chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro lo status di cittadino dell'Unione. I tre soggetti di cui trattasi sono, di conseguenza, cittadini dell'Unione. Come la Corte ha osservato più volte, lo status di cittadino dell'Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri<sup>20</sup>.

38. Ai sensi dell'art. 21, n. 1, TFUE, ogni cittadino ha il diritto di circolare e soggiornare liberamente sul territorio degli Stati membri. L'applicazione di tale disposizione solleva, nei casi di specie, due problemi strettamente connessi fra loro. In primo luogo, il giudice del rinvio pone la questione se si tratti di fattispecie puramente interne. In secondo luogo, è dubbio se la tassazione dell'uso di veicoli presi in prestito, immatricolati all'estero, limiti il diritto di circolare e soggiornare liberamente sul territorio degli Stati membri.

#### 1. Sull'esclusione di fattispecie puramente interne

39. La cittadinanza dell'Unione non ha lo scopo di estendere la sfera di applicazione *ratione materiae* del Trattato anche a fattispecie nazionali che non abbiano alcun collegamento con il diritto dell'Unione<sup>21</sup>.

15 — V. sentenza Schröder (cit. alla nota 5, punto 30 e la giurisprudenza ivi citata).

16 — V. sentenza 10 febbraio 2011, causa C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach (Racc. pag. I-497, punto 22).

17 — In senso analogo la sentenza Persche (cit. alla nota 12, punti 38 e seg.).

18 — V. le informazioni concernenti il diritto olandese al paragrafo 7.

19 — V. *infra*, paragrafi 54 e segg.

20 — Sentenza 2 ottobre 2003, causa C-148/02, Garcia Avello (Racc. pag. I-11613, punto 22).

21 — Sentenze 5 giugno 1997, cause riunite C-64/96 e C-65/96, Uecker e Jacquet (Racc. pag. I-3171, punto 23), nonché Garcia Avello (cit. alla nota 20, punto 26).

40. Contrariamente a quanto sostenuto dai Paesi Bassi, ritengo peraltro evidente che le fattispecie in esame non siano puramente interne. La tassazione olandese riguarda unicamente veicoli stranieri, in quanto fa riferimento al fatto che gli autoveicoli utilizzati non sono immatricolati nei Paesi Bassi. In pratica, essa vale pertanto per il prestito transfrontaliero a titolo gratuito di veicoli a persone residenti nei Paesi Bassi. Per contro, tale imposta non verrebbe applicata in presenza di un prestito gratuito nazionale, in quanto, in tal caso, i veicoli sarebbero immatricolati nei Paesi Bassi<sup>22</sup>.

2. Sulla limitazione dell'art. 21, n. 1, TFUE

41. È tuttavia dubbio se la libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione venga limitata.

42. Lo Hoge Raad<sup>23</sup>, fondandosi sul testo dell'art. 21, n. 1, TFUE, sostiene che la tassazione costituisce un'ingerenza nell'ambito di tutela della disposizione: il diritto di circolare liberamente sul territorio nazionale dei Paesi Bassi viene limitato dalla tassazione dell'uso dei veicoli. Gli interessati possono utilizzare i veicoli per spostarsi solo dietro versamento dell'imposta.

43. A favore di tale tesi depone una sentenza nella quale la Corte di giustizia ha già ritenuto sussistente una restrizione quando una regione belga adotta disposizioni che scoraggiano i cittadini di altre regioni belghe dal prendere la propria residenza in determinati luoghi del Belgio<sup>24</sup>. La portata della libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione è stata limitata unicamente mediante l'esclusione di fattispecie puramente interne, ossia di cittadini belgi che non si sono mai avvalsi di tale libertà<sup>25</sup>.

44. Nei casi presenti non reputo, tuttavia, utile approfondire tale giurisprudenza – non priva di aspetti problematici<sup>26</sup> –, in quanto sussistono sufficienti elementi di collegamento con la libertà di movimento *transfrontaliera*.

45. La libertà di oltrepassare i confini degli Stati membri viene incontestabilmente tutelata dalla libertà fondamentale fondata dall'art. 21 TFUE. Le facilitazioni concesse dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea in materia di circolazione non potrebbero dispiegare pienamente i propri effetti se un cittadino dell'Unione potesse essere dissuaso dall'avvalersene dagli ostacoli legati alla fruizione stessa delle facilitazioni<sup>27</sup>. L'art. 21 TFUE osta, pertanto, a provvedimenti idonei ad impedire senza giustificazione ai cittadini dell'Unione l'ingresso in altri Stati membri ovvero muniti di effetto dissuasivo oppure in grado di rendere meno attraente l'esercizio di detta libertà<sup>28</sup>.

46. I casi in esame rivelano restrizioni alla libera circolazione transfrontaliera, in quanto l'uso nazionale a titolo gratuito di veicoli presi in prestito all'estero comporta l'applicazione di un'imposta pari alla metà del valore del veicolo. Questo tassare l'uso occasionale di un veicolo preso in prestito all'estero equivale a vietarlo. L'imposta, pari circa alla metà del valore del veicolo, corrisponde, infatti, ad un multiplo del valore economico dell'uso.

22 — V. le informazioni concernenti il diritto olandese al paragrafo 7.

23 — Per contro, l'Advocaat-Generaal van Hilten, Conclusies van 4 september 2009 in zaken mit rolnummers 08/04259, 08/04991, 09/01256 en 09/01693 (in allegato alle presenti domande di pronuncia pregiudiziale, n. 5.2.2.3), ha suggerito di domandare alla Corte di giustizia se l'art. 21, n. 1, TFUE contenga anche la libertà di circolare sul territorio nazionale di uno Stato membro.

24 — Sentenza 1° aprile 2008, causa C-212/06, Governo della Comunità francese e Governo vallone (Racc. pag. I-1683, punto 41).

25 — Sentenza Governo della Comunità francese e Governo vallone (cit. alla nota 24, punti 37 e seg.).

26 — V. le conclusioni dell'avvocato generale Sharpston 30 settembre 2010, causa C-34/09, Ruiz Zambrano (Racc. pag. I-1177, paragrafo 146 e nota 118, nonché, più in generale, paragrafi 135 e segg.).

27 — Sentenze 29 aprile 2004, causa C-224/02, Pusa (Racc. pag. I-5763, punto 19), nonché 26 ottobre 2006, causa C-192/05, Tas-Hagen e Tas (Racc. pag. I-10451, punto 30).

28 — Sentenza 17 gennaio 2008, causa C-152/05, Commissione/Germania (Racc. pag. I-39, punti 24, 26 e 30).

47. Al riguardo non rileva se, nei vari casi, i cittadini dell'Unione, in relazione al prestito dei veicoli, abbiano varcato essi stessi i confini fra gli Stati membri e se tali attraversamenti di frontiera siano divenuti meno attraenti a seguito della tassazione. Piuttosto, è sufficiente che l'imposta controversa limiti i rapporti transfrontalieri dei cittadini dell'Unione interessati.

48. Il prestito a titolo gratuito di autoveicoli – ma anche di altri beni – è espressione dei rapporti fra i soggetti che ne sono parte, intercorrano essi fra parenti o fra amici<sup>29</sup>.

49. Se tali rapporti superano i confini degli Stati membri, essi si fondano di regola sul fatto che le persone hanno in precedenza oltrepassato tali confini. Come la Commissione giustamente rileva, la libertà fondamentale di cui all'art. 21 TFUE è intesa a tutelare proprio le attività non economiche transfrontaliere dei cittadini dell'Unione e pertanto, in particolare, le relazioni sociali transfrontaliere.

50. Uno Stato membro che applica un'imposta in occasione del prestito transfrontaliero a titolo gratuito di autoveicoli commette un'ingerenza nella realizzazione della libertà di circolazione. Siffatta tassazione costituisce, quindi, una restrizione della libertà fondamentale di cui all'art. 21 TFUE.

51. Qualora la Corte non rilevi una restrizione della libera circolazione dei capitali, essa dovrebbe, pertanto, risolvere le domande di pronuncia pregiudiziale dichiarando che un'imposta applicata da uno Stato membro quando una persona residente sul suo territorio utilizzi a fini privati sulla sua rete stradale un'autovettura immatricolata in un altro Stato membro e prestata da un residente di detto altro Stato membro limita la libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione sancita all'art. 21, n. 1, TFUE.

#### D – *Sulla giustificazione della restrizione*

52. Mentre la Finlandia affronta la questione della giustificazione di un'eventuale restrizione, lo Hoge Raad non pone domande sul punto. Neanche l'Advocaat-Generaal van Hilten ha suggerito la presentazione di domande in tal senso, limitandosi ad esternare in maniera stringata i propri dubbi in ordine alla possibilità di una giustificazione<sup>30</sup>.

53. Di conseguenza, a mero titolo di completezza, desidero osservare quanto segue.

54. Secondo giurisprudenza costante, 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<sup>31</sup>. Qualora non sia ravvisabile un uso permanente ovvero una corrispondente destinazione, un'imposta, in primo luogo, deve avere una «diversa» giustificazione<sup>32</sup> e, in secondo luogo, può essere solo proporzionale alla durata dell'utilizzazione nello Stato membro di cui trattasi<sup>33</sup>.

29 — L'avvocato generale Sharpston, nelle conclusioni presentate nella causa Ruiz Zambrano (cit. alla nota 26, paragrafo 128), ha a ragione sottolineato a sua volta tale componente umana della cittadinanza dell'Unione.

30 — Cit. alla nota 23, n. 3.5.

31 — Ordinanza van de Coevering (cit. alla nota 2, punto 24 e la giurisprudenza ivi citata).

32 — Sentenze 15 settembre 2005, causa C-464/02, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-7929, punto 79), e 23 febbraio 2006, causa C-232/03, Commissione/Finlandia (punto 48, pubblicazione sommaria in Racc. pag. I-27\*), nonché ordinanza van de Coevering (cit. alla nota 2, punto 26).

33 — Sentenza Cura Anlagen (cit. alla nota 4, punto 69) e ordinanza van de Coevering (cit. alla nota 2, punto 27).

55. Poiché il governo olandese mira probabilmente a combattere l'evasione fiscale, occorre sottolineare che la Corte di giustizia si è già rifiutata di riconoscere una presunzione generale di evasione o di elusione fiscale fondata sulla circostanza che un datore di lavoro stabilito in un altro Stato membro metta a disposizione di un lavoratore residente nello Stato membro di cui trattasi un veicolo aziendale per scopi professionali o per scopi professionali e privati. Una siffatta presunzione non potrebbe, dunque, giustificare una misura fiscale recante pregiudizio all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dai Trattati<sup>34</sup>.

56. Sussistono dunque molte ragioni per ritenere che neanche il prestito a titolo gratuito di un veicolo proveniente da un altro Stato membro possa far presumere un'evasione fiscale.

57. Per contro, non sembra che si debba negare, a causa del rischio di un'evasione fiscale, la possibilità di sorvegliare adeguatamente il prestito a titolo gratuito di veicoli provenienti da altri Stati membri e di sanzionare in maniera efficace l'elusione di misure di controllo. Poiché, tuttavia, il rinvio pregiudiziale non contiene alcun riferimento a disposizioni in tal senso, non occorre soffermarsi sui requisiti di un siffatto sistema.

## V – Conclusione

58. Propongo, pertanto, alla Corte di statuire come segue in merito alle domande di pronuncia pregiudiziale:

Un'imposta applicata da uno Stato membro quando una persona residente sul suo territorio utilizzi a fini privati sulla sua rete stradale un'autovettura immatricolata in un altro Stato membro prestata da una persona residente in tale altro Stato membro limita la libertà di circolazione dei capitali di cui all'art. 63 TFUE.

34 — Sentenze Commissione/Danimarca (cit. alla nota 32, punto 81) e 15 dicembre 2005, cause riunite C-151/04 e C-152/04, Nadin e Nadin-Lux (Racc. pag. I-11203, punto 46).