



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

19 settembre 2017\*

«Inadempimento di uno Stato – Libera prestazione dei servizi – Veicoli a motore – Noleggio o leasing di un veicolo a motore da parte di un soggetto residente in uno Stato membro presso un fornitore stabilito in un altro Stato membro – Tassa di immatricolazione – Pagamento dell'integralità della tassa al momento dell'immatricolazione – Condizioni di rimborso della tassa – Proporzionalità»

Nella causa C-552/15,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 23 ottobre 2015,

**Commissione europea**, rappresentata da M. Wasmeier e J. Tomkin, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

**Irlanda**, rappresentata da E. Creedon, L. Williams e A. Joyce, in qualità di agenti, assistite da M. Collins, SC, S. Kingston e C. Daly, BL, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vicepresidente, L. Bay Larsen, T. von Danwitz e J.L. da Cruz Vilaça, presidenti di sezione, E. Levits (relatore), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 novembre 2016,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 2 marzo 2017,

ha pronunciato la seguente

\* Lingua processuale: l'inglese.

## Sentenza

- 1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che l'Irlanda, imponendo ad un residente irlandese di pagare l'integralità della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore (*Vehicle Registration Tax*) al momento dell'immatricolazione di un veicolo preso a noleggio o in leasing in un altro Stato membro, senza tenere conto della durata di utilizzo di tale veicolo, in una situazione in cui detto veicolo non è né destinato ad essere utilizzato essenzialmente in Irlanda in modo permanente né, di fatto, utilizzato in tal modo, nonché prevedendo per il rimborso di tale tassa condizioni che vanno al di là di quanto strettamente necessario e proporzionato, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'articolo 56 TFUE.

### Contesto normativo

- 2 L'articolo 131, paragrafo 4, del Finance Act 1992 (legge finanziaria del 1992), come modificato da ultimo dal Finance Act 2014 (legge finanziaria del 2014), in vigore alla data di scadenza del termine indicato nel parere motivato complementare, dispone quanto segue:

«Nessuno può possedere o avere a suo carico, dopo il 1° gennaio 1993, un veicolo a motore non immatricolato o convertito per il quale le indicazioni prescritte relative alla conversione non sono state dichiarate dinanzi all'amministrazione fiscale [(Commissioners)], salvo che si tratti di una persona autorizzata o il veicolo a motore sia oggetto di un'esenzione ai sensi dell'articolo 135 attualmente in vigore o che si tratti di un veicolo a motore di cui all'articolo 143, paragrafo 3, o esente dall'obbligo di immatricolazione in forza dell'articolo 135 A».

- 3 L'articolo 132, paragrafo 1, della legge finanziaria del 1992 dispone quanto segue:

«Fatte salve le disposizioni del presente capitolo e le relative norme, con effetto e a partire dal 1° gennaio 1993, un'accisa, denominata tassa di immatricolazione sui veicoli a motore, è imposta, riscossa e pagata, all'aliquota appropriata tra quelle menzionate al paragrafo 3:

- (a) al momento dell'immatricolazione del veicolo a motore, e
- (b) al momento della dichiarazione di cui all'articolo 131, paragrafo 3».

- 4 In forza dell'articolo 132, paragrafo 2, della legge finanziaria del 1992, la tassa di immatricolazione sui veicoli a motore (in prosieguo: la «tassa di immatricolazione») è dovuta e pagabile dalla persona che immatricula il veicolo, al momento dell'immatricolazione dello stesso.

- 5 L'importo della tassa d'immatricolazione da pagare è calcolato per i veicoli standard, conformemente agli articoli 132 e 133 della legge finanziaria del 1992, sulla base:

- del prezzo di vendita sul mercato libero (*open market selling price*) del veicolo, definito dall'articolo 133, paragrafo 3, della legge finanziaria del 1992, come il prezzo che il veicolo «potrebbe ragionevolmente raggiungere in una vendita indipendente [...] sul mercato libero al dettaglio irlandese». Quando calcola il prezzo di vendita sul mercato libero del veicolo d'occasione, l'amministrazione fiscale considera generalmente tutta una serie di parametri e consulta i listini prezzi, i cataloghi di vendita nonché i siti Internet;
- del livello di emissioni di anidride carbonica del veicolo interessato, considerando che i veicoli più inquinanti (più di 225 g/km) sono soggetti ad una tassa di immatricolazione pari al 36% del prezzo di vendita sul mercato libero con una soglia minima di EUR 720, conformemente alla tabella contenuta nell'articolo 132 della legge finanziaria del 1992.

- 6 Alcune categorie di veicoli e di persone sono esenti dall'obbligo di versare la tassa sull'immatricolazione. Conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettere a), b), c) e d), della legge finanziaria del 1992, infatti, sono esenti i veicoli importati temporaneamente da non residenti per loro uso professionale o privato, da residenti al servizio di un datore di lavoro stabilito in un altro Stato membro che fornisce loro un veicolo o da residenti che esercitano un'attività indipendente esclusivamente o principalmente in un altro Stato membro, nonché i veicoli ad uso speciale, non destinati ad essere utilizzati in un luogo pubblico.
- 7 Salvo esenzione, tutti i veicoli importati in Irlanda devono essere stati immatricolati e la tassa di immatricolazione deve essere versata entro i 30 giorni successivi all'arrivo del veicolo sul territorio irlandese, in seguito a un'ispezione pre-immatricolazione da parte del National Car Testing Service (Servizio nazionale di controllo tecnico sui veicoli, Irlanda). Un tale obbligo incombe, tra l'altro, sui veicoli importati presi a noleggio o in leasing in altri Stati membri.
- 8 L'articolo 135 D della legge finanziaria del 1992, relativo al rimborso degli importi della tassa di immatricolazione sui veicoli al momento dell'esportazione di alcuni veicoli è stato introdotto dal Finance Act 2012 (legge finanziaria del 2012) ed è applicabile dall'8 aprile 2013. L'articolo 135 D, paragrafo 2, lettera b), della legge finanziaria del 1992 è stato invece introdotto dalla legge finanziaria del 2014. Come modificato, l'articolo 135 D della legge finanziaria del 1992 recita:

«(1) L'amministrazione fiscale può rimborsare ad una persona una parte della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore, il cui importo è calcolato conformemente alle disposizioni del presente articolo, sulla base del prezzo di vendita sul mercato libero, di un veicolo a motore che è stato ritirato dallo Stato, qualora –

- (a) tale veicolo appartenga alla categoria M1;
  - (b) tale veicolo sia stato immatricolato ai sensi dell'articolo 131, purché la tassa di immatricolazione sui veicoli sia stata pagata;
  - (c) il veicolo fosse, immediatamente prima del suo ritiro, immatricolato ai sensi dell'articolo 131;
  - (d) nei 30 giorni antecedenti al suo ritiro
    - (i) il veicolo e tutti i documenti di cui ai punti (b) o (c) e,
    - (ii) eventualmente, un certificato di controllo valido (...) relativo al veicolo siano stati esaminati da una persona competente che ha dichiarato la conformità di tutti gli elementi pertinenti;
  - (e) al momento dell'esame degli elementi di cui al punto (d), il prezzo di vendita sul mercato libero del veicolo, vale a dire il prezzo di cui al paragrafo (2), non sia inferiore a EUR 2 000, e
  - (f) le condizioni di cui al paragrafo (3) siano soddisfatte.
- (2) L'importo della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore da rimborsare –
- (a) è calcolato facendo riferimento al prezzo di vendita sul mercato libero (come determinato dall'amministrazione fiscale) del veicolo al momento del controllo di cui al paragrafo (1), lettera d), e
  - (b) comprende una somma calcolata mediante una o più delle formule o altre modalità di calcolo che possono essere dettate dal ministro mediante disposizioni regolamentari adottate da quest'ultimo in forza delle disposizioni di cui all'articolo 141.

- (3) Una domanda di rimborso di un importo della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore ai sensi del presente articolo deve essere introdotta conformemente alle modalità e al formato approvati dall'amministrazione fiscale e deve essere munita –
- (a) di documenti idonei a dimostrare sufficientemente all'amministrazione fiscale che il veicolo è stato ritirato dallo Stato nei 30 giorni successivi al suo controllo ai sensi del presente articolo, e
- (b) della prova che il veicolo è stato, in seguito, immatricolato in un altro Stato membro o è stato definitivamente esportato fuori dall'Unione europea.
- (4) L'importo della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore calcolato ai fini del rimborso ai sensi del presente articolo per un determinato veicolo deve essere ridotto per tenere in considerazione –
- (a) l'importo netto di ogni sgravio o rimborso di tale tassa precedentemente accordato sul veicolo a motore in forza del presente capitolo, e
- (b) i costi amministrativi pari a EUR 500.
- (5) Qualunque rimborso della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore in forza del presente articolo verrà effettuato a nome della persona indicata, al momento del controllo di cui al paragrafo 1, lettera d), nei registri tenuti conformemente all'articolo 60 del Finance Act 1993 [(legge finanziaria del 1993)]».
- 9 La percentuale del prezzo di vendita sul mercato libero su cui si basa il calcolo del rimborso della tassa di cui all'articolo 135 D, paragrafo 2, della legge finanziaria del 1992 dipende dal livello di emissioni di anidride carbonica del veicolo, così come tale parametro determina l'importo della tassa di immatricolazione inizialmente riscossa.
- 10 Conformemente al Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (regolamento sull'immatricolazione e la tassazione dei veicoli del 2015; in prosieguo: il «regolamento d'esecuzione del 2015»), adottato il 17 dicembre 2015 ed entrato in vigore il 1° gennaio 2016, l'importo del rimborso di cui all'articolo 135 D, paragrafo 2, lettera b), della legge finanziaria del 1992 è calcolato moltiplicando l'importo della tassa di immatricolazione sui veicoli determinato conformemente all'articolo 135 D, paragrafo 2, lettera a), della suddetta legge per un tasso di riferimento corrispondente al tasso interbancario in euro (euribor) a dodici mesi.
- 11 In forza dell'articolo 49 del Finance Act 2015 (legge finanziaria del 2015), l'importo dei costi amministrativi previsti all'articolo 135 D, paragrafo 4, lettera b), della legge finanziaria del 1992 è stato ridotto ad EUR 100 a partire dal 1° gennaio 2016.

### **Procedimento precontenzioso e procedimento dinanzi alla Corte**

- 12 In seguito ad uno scambio epistolare iniziato nel gennaio 2003 nonché ad una riunione con le autorità irlandesi avente ad oggetto il rispetto, da parte del sistema irlandese della tassa di immatricolazione, dei principi sanciti dalle sentenze del 21 marzo 2002, *Cura Anlagen* (C-451/99, EU:C:2002:195), e del 15 settembre 2005, *Commissione/Danimarca* (C-464/02, EU:C:2005:546), il 27 gennaio 2011 la Commissione ha inviato all'Irlanda una lettera di diffida. La Commissione vi indicava che, imponendo ad un residente irlandese di pagare una tassa di immatricolazione al momento dell'immatricolazione di un veicolo a motore preso a noleggio o in leasing in un altro Stato membro, senza tener conto della durata di utilizzo di tale veicolo e senza che il residente in questione abbia diritto a esenzione o a rimborso, in una situazione in cui detto veicolo non è né destinato ad essere utilizzato essenzialmente in Irlanda in modo permanente né, di fatto, utilizzato in tal modo, l'Irlanda era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli articoli da 56 a 62 TFUE.

- 13 Nella sua risposta alla lettera di diffida, datata 26 maggio 2011, l'Irlanda ha contestato l'asserita incompatibilità della sua normativa con il diritto dell'Unione. Pur concordando sul fatto che l'applicazione della tassa di immatricolazione ai veicoli dati a noleggio o in leasing poteva essere considerata come un eventuale ostacolo alla libera prestazione dei servizi, le autorità irlandesi hanno sostenuto che una simile normativa fosse giustificata da ragioni connesse alla scelta, effettuata dall'Irlanda, della residenza come criterio per l'esercizio della sua potestà impositiva, nonché da ragioni di tutela dell'ambiente, di salvaguardia della concorrenza nonché di coerenza ed efficacia del regime della tassa di immatricolazione. L'Irlanda ha evidenziato che un cambiamento del sistema della tassa di immatricolazione avrebbe conferito un vantaggio concorrenziale alle imprese di leasing di veicoli stabilite in Irlanda del Nord, dove la tassa di immatricolazione era inferiore, e avrebbe pertanto incoraggiato i residenti irlandesi ad utilizzare i veicoli che provengono dall'estero, con pregiudizio per il commercio nazionale dei veicoli e pesanti perdite fiscali.
- 14 Non persuasa dalle argomentazioni presentate dall'Irlanda, la Commissione ha emesso, il 27 ottobre 2011, un parere motivato che riprendeva l'analisi esposta nella sua lettera di diffida.
- 15 Con lettera del 10 gennaio 2012, le autorità irlandesi hanno informato la Commissione che avrebbero istituito un sistema di rimborso che avrebbe consentito ai richiedenti che avessero pagato l'integralità della tassa di immatricolazione di ottenere il rimborso dell'eccedenza della medesima. Con lettera del 10 aprile 2012, tali autorità hanno comunicato alla Commissione il testo della legge finanziaria del 2012, che istituiva un simile sistema, precisando però che il regolamento di applicazione di tale legge doveva ancora essere adottato. Il sistema di rimborso è entrato in vigore in Irlanda l'8 aprile 2013.
- 16 In una lettera indirizzata alle autorità irlandesi il 26 settembre 2013, la Commissione ha sostenuto che il sistema irlandese sulla tassa di immatricolazione non teneva debitamente conto dell'ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558). Secondo la Commissione, il pagamento dell'integralità della tassa di immatricolazione, senza tener conto della durata del contratto di leasing, nel caso in cui tale durata poteva essere stabilita, era sproporzionato, nonostante fosse previsto un sistema di rimborso del saldo. La Commissione ha quindi invitato le autorità irlandesi a fornirle informazioni circa le misure che intendevano adottare per conformarsi alla suddetta ordinanza.
- 17 A seguito di tale scambio epistolare nonché di una riunione con le autorità irlandesi, l'11 luglio 2014 la Commissione ha emesso una lettera di diffida complementare, reiterando la sua posizione relativamente ai principi derivanti dall'ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558). Secondo la Commissione, l'Irlanda era inadempiente rispetto agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli articoli da 56 a 62 TFUE, imponendo ai residenti irlandesi, al momento dell'immatricolazione di un veicolo preso a noleggio o in leasing in un altro Stato membro, di pagare integralmente la tassa d'immatricolazione dovuta per un'immatricolazione permanente anziché un importo proporzionato alla durata di utilizzo di tale veicolo in Irlanda, laddove tale periodo sia prestabilito e limitato. Inoltre, le condizioni di rimborso della tassa pagata, vale a dire il pagamento di costi amministrativi per un importo pari a EUR 500, la sottoposizione obbligatoria a controlli tecnici nonché l'eventuale perdita degli interessi, considerati nell'insieme, avrebbero potuto scoraggiare la prestazione di servizi transfrontaliera.
- 18 Nella sua risposta alla lettera di diffida complementare, datata 11 novembre 2014, l'Irlanda ha indicato che il sistema della tassa di immatricolazione era equo e proporzionato e che rispettava le condizioni dell'articolo 56 TFUE. Tale Stato membro ha segnatamente evidenziato che la normativa irlandese era molto diversa da quella dei Paesi Bassi oggetto dell'ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558), che il rimborso, qualora i requisiti di legge fossero soddisfatti, era obbligatorio, e che l'Irlanda stava per adottare misure che prevedevano il pagamento di interessi sugli importi rimborsati.

- 19 Il 26 febbraio 2015, la Commissione ha adottato un parere motivato complementare, reiterando la posizione espressa nella sua lettera di diffida complementare, secondo la quale il pagamento dell'importo integrale della tassa di immatricolazione, anche se combinato con un meccanismo di rimborso, era sproporzionato, nel caso in cui la durata di utilizzo fosse nota in anticipo. Inoltre, i costi amministrativi di EUR 500 sarebbero sproporzionati e, considerati congiuntamente all'eventuale perdita di interessi e all'obbligo di effettuare un controllo tecnico, vanificherebbero una parte importante del rimborso. La Commissione ha quindi invitato l'Irlanda a conformarsi al parere motivato complementare nel termine di due mesi dalla ricezione di quest'ultimo, avvenuta il 27 febbraio 2015.
- 20 Con lettera del 27 aprile 2015, l'Irlanda ha mantenuto il punto di vista secondo cui la sua normativa era conforme al diritto dell'Unione. Tale Stato membro ha precisato inoltre che l'articolo 135 D, paragrafo 2, lettera b), della legge finanziaria del 1992, nella versione risultante dalla legge finanziaria del 2014, prevedeva oramai il pagamento degli interessi e che le relative disposizioni d'applicazione sarebbero entrate in vigore il 1° gennaio 2016. L'Irlanda ha parimenti informato la Commissione della sua intenzione di ridurre l'importo dei costi amministrativi da EUR 500 a EUR 100.
- 21 Ritenendo che, alla scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare, la normativa in vigore in Irlanda non fosse ancora conforme al diritto dell'Unione, la Commissione ha introdotto il presente ricorso.
- 22 L'Irlanda, in applicazione dell'articolo 16, terzo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, ha chiesto alla Corte di riunirsi in Grande Sezione.

## **Sul ricorso**

### *Sulla regolarità del procedimento per inadempimento*

#### *Argomenti delle parti*

- 23 Senza eccepire formalmente l'irricevibilità del ricorso, l'Irlanda sostiene che, con la condotta tenuta durante il procedimento precontenzioso nonché al momento dell'introduzione del ricorso, la Commissione ha violato il principio di leale collaborazione sancito all'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché il principio generale di buona amministrazione di cui all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e non ha rispettato i suoi diritti della difesa.
- 24 Infatti, anzitutto, dopo aver riconosciuto che un sistema di rimborso può essere compatibile con l'articolo 56 TFUE, la Commissione avrebbe cambiato la sua posizione nel corso del 2013, basandosi sull'ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558), al fine di respingere oramai il principio stesso di un simile sistema di rimborso nel contesto dell'applicazione transfrontaliera di una tassa nazionale di immatricolazione. Orbene, un simile cambiamento di posizione della Commissione relativamente alle prescrizioni che essa deduce dall'articolo 56 TFUE si sarebbe verificato quando invece non sarebbe intervenuta nessuna modifica pertinente nella giurisprudenza e l'Irlanda avrebbe fatto evolvere a più riprese la sua normativa per conformarsi alle iniziali richieste della Commissione.
- 25 Inoltre, il ricorso sarebbe stato introdotto prematuramente e non terrebbe conto di alcune modifiche apportate alla normativa irlandese, in particolare del pagamento degli interessi previsto dalla legge finanziaria del 2014. Infatti, l'Irlanda osserva che, ancor prima del deposito del ricorso, avvenuto il 23 ottobre 2015, la Commissione era stata informata che, dal 1° gennaio 2016, sarebbero entrati in vigore sia il regolamento di esecuzione del 2015 che fissa le modalità di calcolo degli interessi in caso di rimborso sia la legge finanziaria del 2015 che prevede la riduzione a EUR 100 dell'importo dei costi amministrativi.

- 26 Infine, la posizione della Commissione, come esposta nel suo ricorso, resterebbe ambigua in particolare per quanto riguarda la questione se le sue conclusioni si fondino su un solo motivo o su due distinti motivi, uno attinente all'assenza di un meccanismo di pagamento proporzionale della tassa di immatricolazione, l'altro alla circostanza che le condizioni previste per il rimborso di tale tassa vanno al di là di quanto strettamente necessario e proporzionato. Pertanto, sarebbe molto difficile per l'Irlanda esercitare i suoi diritti della difesa.
- 27 La Commissione controbatte di non essere stata incoerente e di non aver modificato la sua posizione procedendo, alla luce delle misure recentemente adottate dall'Irlanda, ad una nuova valutazione della conformità del sistema irlandese della tassa di immatricolazione con il diritto dell'Unione. In via più generale, la stessa ha sostenuto che, alla scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare, l'Irlanda non aveva adottato le misure necessarie per rendere la sua normativa conforme al diritto dell'Unione. Infatti, l'articolo 135 D, paragrafo 2, lettera b), della legge finanziaria del 1992, nella sua versione risultante dalla legge finanziaria del 2014, si limiterebbe a prevedere l'eventuale ulteriore adozione di norme relative al pagamento di interessi e non potrebbe essere considerato tale da istituire un sistema completo o operativo per un simile rimborso. Vero è che tali norme sarebbero state infine adottate mediante il regolamento d'esecuzione del 2015, ma quest'ultimo sarebbe stato adottato solo il 17 dicembre 2015, vale a dire ben dopo la scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare.

### *Giudizio della Corte*

- 28 Emerge da giurisprudenza costante della Corte che il procedimento precontenzioso ha lo scopo di offrire allo Stato membro interessato l'opportunità, da un lato, di conformarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del diritto dell'Unione e, dall'altro, di sviluppare un'utile difesa contro gli addebiti formulati dalla Commissione (sentenze del 10 maggio 2001, Commissione/Paesi Bassi, C-152/98, EU:C:2001:255, punto 23; del 5 novembre 2002, Commissione/Germania, C-476/98, EU:C:2002:631, punto 46; dell'8 aprile 2008, Commissione/Italia, C-337/05, EU:C:2008:203, punto 19, e del 7 aprile 2011, Commissione/Portogallo, C-20/09, EU:C:2011:214, punto 18).
- 29 La regolarità di tale procedimento costituisce una garanzia essenziale prevista dal Trattato FUE, non soltanto a tutela dei diritti dello Stato membro di cui trattasi, ma anche per garantire che l'eventuale procedimento contenzioso verta su una controversia chiaramente definita. Da tale finalità risulta che la lettera di diffida ha lo scopo, da un lato, di circoscrivere l'oggetto del contendere e di fornire allo Stato membro, invitato a presentare le sue osservazioni, i dati che gli occorrono per predisporre la propria difesa e, dall'altro, di consentire a detto Stato di mettersi in regola prima che venga adita la Corte (sentenza del 10 aprile 2008, Commissione/Italia, C-442/06, EU:C:2008:216, punto 22).
- 30 Nel caso di specie, per quanto riguarda la tesi secondo la quale la Commissione, durante il procedimento precontenzioso, avrebbe cambiato la sua posizione riguardo alla compatibilità con il diritto dell'Unione di un sistema di tassazione con rimborso successivo, occorre rilevare che tale istituzione ha inizialmente contestato all'Irlanda, sia nella lettera di diffida sia nel parere motivato, di aver imposto a qualunque residente irlandese un obbligo di pagamento di una tassa di immatricolazione al momento dell'immatricolazione di un veicolo preso a noleggio o in leasing in un altro Stato membro, senza tener conto della durata di utilizzo di tale veicolo e senza che il residente in questione abbia il diritto a esenzione o a rimborso, in una situazione in cui detto veicolo non è né destinato ad essere utilizzato essenzialmente in Irlanda in modo permanente né, di fatto, utilizzato in tal modo.
- 31 Tali censure si riferivano alla versione della normativa irlandese in vigore alle date di invio di tale lettera di diffida e di emissione di tale parere motivato, in quanto la normativa in questione non prevedeva nessun meccanismo di rimborso della tassa di immatricolazione. Non si può tuttavia

dedurre né da tali censure, né dal contenuto della lettera di diffida e del parere motivato, che la Commissione abbia effettuato una valutazione giuridica circa la compatibilità con l'articolo 56 TFUE di un sistema di riscossione della tassa con rimborso successivo.

- 32 A seguito dell'entrata in vigore, l'8 aprile 2013, di un sistema di rimborso della tassa di immatricolazione, l'11 luglio 2014 la Commissione ha inviato una lettera di diffida complementare, concedendo a tale Stato membro un nuovo termine per presentare le sue osservazioni, prima di inviargli, il 26 febbraio 2015, un parere motivato complementare fondato sulle stesse censure contenute nella suddetta lettera di diffida complementare. La Commissione vi considerava che la riscossione dell'importo integrale della tassa, anche se combinata con un meccanismo di rimborso, era sproporzionata nel caso in cui la durata dell'utilizzo fosse nota in anticipo. Essa aggiungeva che i costi amministrativi di EUR 500 erano parimenti sproporzionati e che, considerati congiuntamente all'eventuale perdita di interessi e all'obbligo di effettuare un controllo tecnico, vanificavano una parte significativa del rimborso.
- 33 La Commissione, avendo inviato all'Irlanda una lettera di diffida complementare e fissato un nuovo termine a tale Stato membro per presentare le sue osservazioni, prima di inviargli un parere motivato complementare basato sulle medesime censure che figuravano in tale lettera, non ha violato i diritti della difesa dell'Irlanda, essendo stata quest'ultima messa così in grado di preparare la sua difesa.
- 34 Per quanto riguarda l'asserita violazione del principio di leale cooperazione e del principio di buona amministrazione in ragione della scelta della data di introduzione del ricorso, si deve ricordare, da un lato, che spetta alla Commissione valutare l'opportunità di agire contro uno Stato membro, determinare le disposizioni che esso avrebbe violato e scegliere il momento in cui essa inizierà il procedimento di inadempimento nei suoi confronti, laddove le considerazioni che determinano tale scelta non possono influenzare la ricevibilità dell'azione (sentenze del 1° giugno 1994, Commissione/Germania, C-317/92, EU:C:1994:212, punto 4; del 18 giugno 1998, Commissione/Italia, C-35/96, EU:C:1998:303, punto 27; del 1° febbraio 2001, Commissione/Francia, C-333/99, EU:C:2001:73, punto 24 e dell'8 dicembre 2005, Commissione/Lussemburgo, C-33/04, EU:C:2005:750, punto 66). Infatti, la Commissione dispone del potere di valutare quando si debba proporre un ricorso e non spetta alla Corte, in via di principio, sindacare tale valutazione (sentenze del 10 maggio 1995, Commissione/Germania, C-422/92, EU:C:1995:125, punto 18, e del 4 marzo 2010, Commissione/Italia, C-297/08, EU:C:2010:115, punto 87).
- 35 Dall'altro lato, secondo costante giurisprudenza della Corte, l'esistenza di un inadempimento dev'essere valutata in relazione alla situazione dello Stato membro quale si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato, cosicché la Corte non può tenere conto dei mutamenti successivi (sentenze del 19 giugno 2003, Commissione/Francia, C-161/02, EU:C:2003:367, punto 9; del 20 maggio 2010, Commissione/Spagna, C-158/09, non pubblicata, EU:C:2010:292, punto 7, e del 28 ottobre 2010, Commissione/Lituania, C-350/08, EU:C:2010:642, punto 30).
- 36 Conseguentemente, quando, al momento della scadenza del termine fissato nel parere motivato, la Commissione ritiene che uno Stato membro non abbia adempiuto i suoi obblighi, le norme sancite dall'articolo 258 TFUE devono essere applicate, senza che la Commissione, in via di principio, sia tenuta al rispetto di un termine stabilito (v., in tal senso, sentenze del 28 ottobre 2010, Commissione/Lituania, C-350/08, EU:C:2010:642, punti 33 e 34 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 16 aprile 2015, Commissione/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punto 14).
- 37 La tesi dell'Irlanda relativa all'introduzione asseritamente prematura del presente ricorso deve essere pertanto respinta.
- 38 Infine, per quanto riguarda l'asserita ambiguità dell'oggetto del presente ricorso, è necessario ricordare che, conformemente all'articolo 120, lettera c), del regolamento di procedura e alla giurisprudenza ad esso relativa, il ricorso deve indicare l'oggetto della controversia, i motivi e gli argomenti dedotti

nonché l'esposizione sommaria di detti motivi. Tale indicazione dev'essere sufficientemente chiara e precisa per consentire alla parte convenuta di preparare la sua difesa e alla Corte di esercitare il suo controllo. Ne discende che gli elementi essenziali di fatto e di diritto sui quali si fonda un ricorso devono emergere in modo coerente e comprensibile dal testo del ricorso stesso e che le conclusioni di quest'ultimo devono essere formulate in modo inequivoco al fine di evitare che la Corte statuisca ultra petita ovvero ometta di pronunciarsi su una censura (sentenze dell'11 luglio 2013, Commissione/Repubblica ceca, C-545/10, EU:C:2013:509, punto 108 e giurisprudenza ivi citata; del 23 febbraio 2016, Commissione/Ungheria, C-179/14 EU:C:2016:108, punto 141, nonché del 22 settembre 2016, Commissione/Repubblica ceca, C-525/14, EU:C:2016:714, punto 16).

- 39 Nel caso di specie, si deve constatare che il ricorso della Commissione riguarda il sistema irlandese della tassa di immatricolazione applicabile ai veicoli presi a noleggio o in leasing in un altro Stato membro, nella sua versione in vigore alla data di scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare.
- 40 Occorre parimenti rilevare che la Commissione, nel dispositivo del ricorso, ha chiaramente indicato che addebitava all'Irlanda, da un lato, l'obbligo imposto al residente irlandese di pagare l'integralità della tassa di immatricolazione al momento dell'immatricolazione di un veicolo preso a noleggio o in leasing in un altro Stato membro, senza tener conto della durata di utilizzo di tale veicolo, in una situazione in cui detto veicolo non è né destinato ad essere utilizzato essenzialmente in Irlanda in modo permanente né, di fatto, utilizzato in tal modo e, dall'altro lato, la determinazione di modalità di rimborso di tale tassa che vanno al di là di quanto strettamente necessario e proporzionato. Orbene, tali addebiti corrispondono a quelli che figuravano nella lettera di diffida complementare nonché nel parere motivato complementare. Sebbene, nella motivazione del ricorso, la Commissione abbia fatto riferimento, a più riprese, al sistema della tassa di immatricolazione nel suo complesso, essa vi ha nondimeno eseguito un'analisi separata sia dell'obbligo di pagamento dell'integralità della tassa di immatricolazione sia delle sue modalità di rimborso, e ha precisato, segnatamente al punto 29 del ricorso, che tali misure, considerate separatamente e in particolare quando erano combinate, costituivano una restrizione della libera prestazione dei servizi.
- 41 La tesi attinente all'asserita ambiguità dell'oggetto del presente ricorso deve pertanto essere respinta.
- 42 Emerge da quanto precede che l'Irlanda non può legittimamente sostenere che il presente ricorso sia stato introdotto in violazione dei principi di leale cooperazione e di buona amministrazione nonché del rispetto dei diritti della difesa.

### *Nel merito*

#### *Argomenti delle parti*

- 43 La Commissione sostiene che il sistema irlandese della tassa di immatricolazione, in vigore alla scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare, è tale da ostacolare in modo sproporzionato la fornitura e la fruizione dei servizi di leasing e di noleggio, in violazione dell'articolo 56 TFUE.
- 44 Anzitutto, l'obbligo di pagare anticipatamente l'integralità della tassa di immatricolazione applicabile in caso di immatricolazione definitiva, qualunque sia la durata effettiva dell'utilizzo previsto in Irlanda e nel caso in cui la durata del leasing o del noleggio sia stata stabilita precisamente e sia nota in anticipo, comporterebbe un onere in termini di finanziamento e di liquidità sproporzionato, poiché l'importo che deve essere pagato anticipatamente potrebbe rappresentare quasi il doppio dell'importo della tassa realmente dovuta. La possibilità di ottenere il rimborso della tassa residua dopo il ritiro del veicolo dall'Irlanda non rimetterebbe in causa tale affermazione e non consentirebbe di stabilire una distinzione adeguata tra le importazioni a titolo definitivo e le locazioni o i leasing di breve durata.

- 45 Inoltre, una domanda di rimborso potrebbe essere presentata solo al termine di un procedimento che implica un controllo tecnico obbligatorio del veicolo, il che comporterebbe costi supplementari, poiché, secondo le regole in vigore alla data della scadenza del termine previsto nel parere motivato complementare, chi immatricula il veicolo era tenuto a pagare EUR 500 a titolo di costi amministrativi relativi al procedimento di rimborso.
- 46 Infine, oltre all'onere in termini di finanziamento e liquidità costituito dall'obbligo di pagare l'integralità della tassa di immatricolazione in anticipo nonché dal costo relativo al controllo tecnico e al procedimento di rimborso, alla medesima data non era previsto che chi prendeva veicoli a noleggio o in leasing percepisse interessi sulle somme trattenute dalle autorità nazionali durante il periodo del noleggio o del leasing.
- 47 Tali misure, considerate separatamente e, in particolare, quando sono combinate, avrebbero l'effetto di rendere il noleggio e il leasing di veicoli originari di altri Stati membri più difficili rispetto al noleggio o al leasing di veicoli presso imprese stabilite in Irlanda.
- 48 Per quanto riguarda, in particolare, l'obbligo di pagare anticipatamente l'integralità della tassa di immatricolazione, la Commissione evidenzia che, secondo giurisprudenza costante della Corte, per essere proporzionata, una simile tassa deve essere calcolata tenendo debitamente conto della durata del contratto di noleggio del veicolo interessato o di quella dell'utilizzo di tale veicolo sulla rete stradale interessata (ordinanze del 27 giugno 2006, *van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, punti da 31 a 33; del 22 maggio 2008, *Ilhan*, C-42/08, non pubblicata, EU:C:2008:305, punti 20 e 24, nonché del 29 settembre 2010, *VAV-Autovermietung*, C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558, punti 20, 21, 26 e 30). Orbene, il regime irlandese di rimborso della tassa di immatricolazione sarebbe diretto essenzialmente ad inserire l'importazione di breve durata dei veicoli in un sistema più generale di rimborso all'esportazione piuttosto che a garantire specificamente che l'importazione di veicoli per periodi temporanei prestabiliti sia tassata proporzionalmente alla durata dell'importazione.
- 49 Nonostante il fatto che la tassa di immatricolazione sia calcolata sulla base del prezzo di vendita sul mercato libero e dipenda, segnatamente, dallo stato e dal chilometraggio del veicolo, sarebbe possibile instaurare una tassa proporzionale senza rimettere in causa gli obiettivi perseguiti dalle autorità irlandesi, basandosi su una stima del valore sul mercato libero, calcolato con riferimento alla media del chilometraggio e all'ammortamento del veicolo. La determinazione definitiva dell'importo della tassa di immatricolazione interverrebbe successivamente, al momento dell'esportazione, e darebbe luogo ad un rimborso o ad un pagamento aggiuntivo, a seconda che il prezzo di vendita sul mercato libero al momento dell'esportazione risulti essere superiore o inferiore a quello considerato al momento della riscossione iniziale della tassa. In caso di valore più elevato sul mercato libero, in via di principio potrebbe essere applicata una tassa supplementare a due differenti debitori in caso di noleggio di breve durata, vale a dire al noleggiante e al noleggiatore, e potrebbe includere, in caso di necessità, il pignoramento del veicolo. Un simile sistema, anche se basato su stime che richiedono successivi adeguamenti, non sarebbe più ingiusto o iniquo di un sistema che non comporti, come nel caso di specie, nessuna deduzione.
- 50 Inoltre, gli argomenti dell'Irlanda con cui si adducono difficoltà pratiche sarebbero incoerenti. Infatti, se la preoccupazione dell'Irlanda fosse connessa al rischio che il noleggiatore resti per più tempo sul territorio irlandese, non dovrebbe essere necessario ricorrere all'esecuzione extraterritoriale, poiché il veicolo che dovesse restare in Irlanda oltre la data di scadenza del noleggio sarebbe sempre presente sul territorio di tale Stato membro. Nulla impedirebbe all'Irlanda di esigere, al momento dell'immatricolazione del veicolo, una prova della durata limitata del contratto ad esempio richiedendo una copia di tale contratto, e di effettuare, in seguito, controlli relativi all'immatricolazione nonché al rispetto di altri obblighi fiscali e regolamentari applicabili, come, ad esempio, l'obbligo di essere in regola con i pagamenti annuali delle imposte e dell'assicurazione auto.

- 51 Per quanto riguarda i costi amministrativi, la Commissione ritiene sproporzionato richiedere che i cittadini dell'Unione che prendono veicoli a noleggio o in leasing per brevi periodi sovvenzionino i costi di investimento necessari alla realizzazione di un meccanismo di rimborso all'esportazione, in particolare per finanziare il costo dei controlli tecnici ai quali tale rimborso è subordinato. Considerare la durata dell'utilizzo consentirebbe di evitare che i veicoli siano sottoposti a gravosi procedimenti di controllo tecnico nonché ai considerevoli costi generati da simili procedimenti.
- 52 L'Irlanda sostiene che il sistema della tassa di immatricolazione soddisfa integralmente le condizioni dell'articolo 56 TFUE, come interpretato dalla Corte, in particolare in quanto l'eccedenza della tassa versata è oggetto di un rimborso al momento dell'esportazione e in quanto, dal 1° gennaio 2016, tale rimborso è completato dal pagamento di interessi e dà soltanto luogo a modici costi amministrativi dell'importo di EUR 100, che neppure coprono i costi amministrativi sostenuti dall'Irlanda per la realizzazione del sistema del rimborso all'esportazione. Il sistema della tassa di immatricolazione sarebbe quindi al contempo giustificato e proporzionato.
- 53 A tale riguardo, in primo luogo, l'articolo 56 TFUE, come interpretato dalla Corte, non vieterebbe l'instaurazione di regimi di rimborso all'esportazione che non siano discriminatori nei confronti delle cessioni transfrontaliere e nell'ambito dei quali qualunque restrizione alla circolazione transfrontaliera sia giustificata e proporzionale rispetto alla natura del regime delle tasse in questione. Tale articolo non richiederebbe necessariamente un regime di esenzioni stabilito anticipatamente e proporzionalmente.
- 54 La giurisprudenza della Corte sarebbe stata elaborata nel contesto di sistemi nazionali che escludono ogni rimborso all'esportazione (sentenze del 21 marzo 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, e del 23 febbraio 2006, *Commissione/Finlandia*, C-232/03, non pubblicata, EU:C:2006:128; ordinanze del 27 giugno 2006, *van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, e del 22 maggio 2008, *Ilhan*, C-42/08, non pubblicata, EU:C:2008:305; sentenza del 26 aprile 2012, *van Putten*, da C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), o di sistemi nazionali che, pur prevedendo un tale rimborso, ne calcolavano l'importo sulla base della durata di utilizzo del veicolo sul territorio dello Stato ed escludevano il pagamento degli interessi (ordinanza del 29 settembre 2010, *VAV-Autovermietung*, C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558).
- 55 Orbene, da un lato, la Corte non avrebbe mai dichiarato che i regimi di rimborso all'esportazione erano, in quanto tali e a priori, incompatibili con l'articolo 56 TFUE. Al contrario, essa avrebbe riconosciuto, nell'ordinanza del 27 giugno 2006 *van de Coevering* (C-242/05, EU:C:2006:430), e nella sentenza del 26 aprile 2012, *van Putten* (da C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), che, nel caso della tassazione di veicoli presi a noleggio o in leasing, un regime di rimborso strutturato in modo appropriato può essere conforme al principio di proporzionalità.
- 56 Dall'altro lato, a differenza delle cause che hanno dato luogo alle decisioni menzionate al punto 54 della presente sentenza, la base imponibile della tassa di immatricolazione non dipenderebbe dal tempo trascorso dal veicolo di cui trattasi in Irlanda, ma dallo stato e dal chilometraggio dello stesso. Pertanto, sarebbe impossibile, al momento dell'importazione, prevedere l'importo esatto del rimborso all'esportazione e procedere al calcolo ex ante della tassa di immatricolazione effettivamente dovuta in ciascun caso.
- 57 In secondo luogo, una modifica del sistema della tassa di immatricolazione nel senso auspicato dalla Commissione implicherebbe una modifica sostanziale delle modalità di riscossione di tale tassa e condurrebbe in particolare a sostituire, come base per il calcolo della stessa, il prezzo di vendita del veicolo sul mercato libero con la durata di utilizzo del medesimo sulla rete stradale irlandese o con la sua presenza sul territorio irlandese.

- 58 Orbene, in limine, mentre la tassazione dei veicoli non è armonizzata e gli Stati membri conservano in tale ambito la loro libertà di azione, la Commissione, mediante il presente procedimento, cercherebbe di realizzare un'armonizzazione delle basi di calcolo delle tasse di immatricolazione tra gli Stati membri. Inoltre, la base di calcolo scelta dall'Irlanda avrebbe per oggetto e per effetto di far corrispondere la tassazione di veicoli al loro effettivo utilizzo. Essa sarebbe, così, conforme alla giurisprudenza della Corte mentre l'introduzione di un metodo di calcolo ex ante, sulla base dell'utilizzo previsto anziché di quello effettivo, sarebbe incoerente. Il rimborso con interessi dell'eccedenza della tassa di immatricolazione al momento dell'esportazione sarebbe diretto a garantire che il contribuente paghi esattamente il corretto importo della tassa e che non sia svantaggiato dal punto di vista finanziario per averne pagato l'importo pieno in anticipo. Infine, l'articolo 56 TFUE non obbligherebbe gli Stati membri ad imporre lo stesso importo della tassa alle persone che utilizzano il loro veicolo in modo intensivo e a quelle che lo utilizzano molto poco, con il pretesto che la durata del leasing è la medesima, e la circostanza che sarebbe teoricamente possibile sostituire la presa in considerazione dell'utilizzo effettivo e dello stato di un veicolo al momento dell'esportazione con un'esenzione stabilita anticipatamente basata sulla durata dell'utilizzo sarebbe a tale riguardo priva di pertinenza, come anche l'eventuale esistenza, in altri Stati membri, di regimi fiscali basati sulla durata dell'utilizzo.
- 59 In terzo luogo, una modifica del sistema della tassa di immatricolazione nel senso auspicato dalla Commissione impedirebbe la realizzazione in Irlanda degli obiettivi perseguiti dalla medesima tassa. Tali obiettivi consisterebbero anzitutto nel compensare gli effetti esterni dell'utilizzo dei veicoli, come i costi per la società in termini di infrastruttura stradale, di controllo della circolazione, di servizi di urgenza e di servizi di immatricolazione, nonché nel compensare gli effetti per l'ambiente in termini di inquinamento dell'aria e di inquinamento acustico. La tassa di immatricolazione tenderebbe poi a essere proporzionata al valore di mercato del veicolo e, infine, incoraggerebbe l'acquisto di veicoli rispettosi dell'ambiente.
- 60 In quarto luogo, la realizzazione del sistema proposto dalla Commissione, che implicherebbe una stima iniziale seguita da un pagamento compensativo al momento dell'esportazione, comporterebbe rischi di perdita di gettito fiscale e darebbe luogo, inoltre, a grandi difficoltà pratiche, poiché, sottoponendo i veicoli ai medesimi controlli tecnici, darebbe luogo ad un onere amministrativo supplementare nonché a costi per il leasing transfrontaliero dei veicoli.
- 61 In quinto luogo, l'Irlanda rammenta che non esiste nessun obbligo di immatricolazione di un veicolo sul territorio irlandese fino a 30 giorni, il che ha per effetto di escludere l'applicazione della tassa di immatricolazione nei casi di noleggio di durata particolarmente breve. Essa aggiunge che, in ogni caso, tale tassa è relativamente esigua, poiché l'importo iniziale è di 2,5 volte – e non di 11 volte, come asserisce erroneamente la Commissione – superiore a quello infine dovuto. Inoltre, per valutare l'incidenza della tassa di immatricolazione, non dovrebbe essere presa a fondamento la classe dei veicoli più inquinanti, poiché, da un lato, tali veicoli non sarebbero comuni e, dall'altro lato, le aliquote della tassa di immatricolazione sarebbero strutturate in modo da applicare le tasse più elevate a tale tipologia di veicoli il cui impatto sull'ambiente è maggiore.
- 62 In sesto luogo, l'Irlanda sottolinea che la determinazione ad EUR 500 dell'importo dei costi amministrativi era collegata alla necessità di far fronte ad alcuni importanti costi iniziali generati dall'istituzione del regime di rimborso all'esportazione, e aggiunge che tale importo è stato ridotto a EUR 100. Orbene, la Corte avrebbe dichiarato, nella sentenza del 7 aprile 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), che costi amministrativi ragionevoli possono essere richiesti per una prestazione di servizi, qualora non siano eccessivi per il consumatore e non costituiscano un ostacolo ingiustificato per l'accesso al servizio, senza tuttavia aver statuito essa stessa che i costi che il contribuente deve sopportare non superano i costi delle operazioni attinenti alla perizia.

## *Giudizio della Corte*

### *– Sul contesto normativo irlandese pertinente*

- 63 Emerge da costante giurisprudenza della Corte, come rammentata al punto 35 della presente sentenza, che la sussistenza di un inadempimento dev'essere valutata in relazione alla situazione dello Stato membro interessato come si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato e che la Corte non può tener conto dei mutamenti successivi.
- 64 Conseguentemente, giacché, da un lato, la Commissione ha invitato l'Irlanda a conformarsi al parere motivato complementare nel termine di due mesi a contare dalla ricezione del medesimo e, dall'altro lato, lo stesso parere è stato notificato a tale Stato membro il 27 febbraio 2015, l'esistenza di un inadempimento, nel caso di specie, deve essere valutata in funzione della situazione dello Stato membro come si presentava in data 27 aprile 2015.
- 65 A tale riguardo, è anzitutto pacifico tra le parti che, in forza della normativa irlandese in vigore a tale data, i residenti irlandesi che intendessero utilizzare in Irlanda un veicolo messo a loro disposizione nell'ambito di un contratto di noleggio o di leasing da parte di un'impresa stabilita in un altro Stato membro erano tenuti a pagare, al momento dell'immatricolazione di tale veicolo in Irlanda, l'integralità della tassa di immatricolazione, quand'anche il periodo di utilizzo di tale veicolo fosse stabilito e noto in anticipo in forza di tale contratto.
- 66 Emerge, poi, dagli atti di causa che l'articolo 135 D, paragrafo 2, lettera b), della legge finanziaria del 1992 disponeva che l'importo della tassa di immatricolazione da rimborsare è calcolato mediante una o più formule o altre modalità di calcolo che potevano essere dettate dal ministro competente mediante disposizioni regolamentari adottate dal medesimo in forza delle disposizioni dell'articolo 141 della stessa legge. Emerge dunque dal suddetto articolo 135 D, paragrafo 2, lettera b), che, anche se il principio del pagamento degli interessi in caso di rimborso di una parte della tassa di immatricolazione poteva essere considerato come sostanzialmente posto, tale disposizione non poteva da sola produrre effetti giuridici che consentissero il rimborso con interessi dell'eccedenza della tassa di immatricolazione, e che la realizzazione effettiva del sistema del pagamento degli interessi esigea l'adozione da parte delle autorità irlandesi di misure di applicazione.
- 67 Orbene, tali misure di applicazione, contenute nel regolamento di esecuzione del 2015, sono state adottate solo il 17 dicembre 2015 e sono entrate in vigore solo il 1° gennaio 2016, vale a dire successivamente alla scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare.
- 68 Per valutare l'asserito inadempimento, si deve quindi tener conto del sistema di rimborso della tassa di immatricolazione come privo di qualsiasi meccanismo di pagamento degli interessi.
- 69 Infine, tenuto conto della giurisprudenza rammentata al punto 35 della presente sentenza, la circostanza che l'importo dei costi amministrativi, che ammontava ad EUR 500 alla data di scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare, sia stato ridotto, con efficacia dal 1° gennaio 2016, a EUR 100 è priva di pertinenza. Conseguentemente, per poter valutare l'esistenza dell'asserito inadempimento, occorre prendere in considerazione il sistema di rimborso della tassa di immatricolazione quale comportante il pagamento di costi amministrativi per un importo di EUR 500.

### *– Sulla censura relativa al pagamento, in anticipo, dell'integralità della tassa di immatricolazione*

- 70 Con la sua prima censura, la Commissione sostiene che, imponendo il pagamento, in anticipo, dell'integralità della tassa di immatricolazione applicabile in caso di immatricolazione definitiva, qualunque sia la durata effettiva dell'utilizzo prevista in Irlanda del veicolo importato in tale Stato membro, quest'ultimo ha violato l'articolo 56 TFUE, nella misura in cui un simile obbligo, anche se

accompagnato dalla possibilità di un rimborso, non è proporzionato all'obiettivo perseguito dalla medesima tassa, nel caso in cui la durata del leasing o del noleggio sia stata stabilita precisamente e sia nota in anticipo.

- 71 A tale proposito, è necessario ricordare che, salvo talune eccezioni non rilevanti nella presente causa, la tassazione dei veicoli non è stata armonizzata a livello dell'Unione. Gli Stati membri sono dunque liberi di esercitare la loro potestà tributaria in tale materia, purché la esercitino nel rispetto del diritto dell'Unione (sentenza del 21 novembre 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 72 Secondo giurisprudenza costante della Corte 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 (ordinanza del 27 giugno 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 73 Al contrario, se le condizioni elencate al punto precedente non sono soddisfatte, il legame con il territorio del primo Stato membro è minore, in modo che è necessaria un'altra giustificazione della tassazione (v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2005, Commissione/Danimarca, C-464/02, EU:C:2005:546, punto 79, e del 26 aprile 2012 van Putten, da C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, punto 47, nonché ordinanza del 27 giugno 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punto 26).
- 74 Supponendo che esista una simile giustificazione, basata su una ragione imperativa d'interesse generale, è necessario inoltre che la tassa rispetti il principio di proporzionalità (v., in tal senso, ordinanza del 27 giugno 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, punti 22 e 27, e sentenza del 26 aprile 2012, van Putten, da C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, punto 53).
- 75 Nel caso di specie, emerge dal fascicolo che, conformemente alla normativa irlandese, un residente irlandese che importa un veicolo in Irlanda, nei 30 giorni successivi all'arrivo del veicolo sul territorio irlandese, deve procedere alla sua immatricolazione e al versamento della tassa di immatricolazione relativa a tale veicolo. Tale tassa è calcolata, conformemente agli articoli 132 e 133 della legge finanziaria del 1992, sulla base del prezzo di vendita sul mercato libero del veicolo e del suo livello di emissioni di anidride carbonica. Emerge parimenti dal fascicolo che tale tassa può raggiungere, per quanto riguarda i veicoli più inquinanti, il 36% del loro prezzo di vendita sul mercato libero.
- 76 Un simile obbligo di procedere all'immatricolazione e di versare la tassa di immatricolazione a importo pieno riguarda parimenti i residenti che importano in Irlanda un veicolo preso a noleggio o in leasing in un altro Stato membro, anche laddove la durata del noleggio o del leasing sia limitata e nota in anticipo. È pacifico tra le parti che la durata del contratto di noleggio o di leasing non è presa in considerazione al momento del calcolo dell'importo della tassa.
- 77 I residenti irlandesi che prendono a noleggio o in leasing un veicolo in un altro Stato membro, anche per un periodo limitato e noto in anticipo, devono quindi versare un importo di tassa identico a quello applicabile nel caso di importazione definitiva del veicolo.
- 78 Un simile obbligo è idoneo a rendere il noleggio o il leasing di veicoli presso una società stabilita in un altro Stato membro più oneroso rispetto alla situazione in cui il contratto di noleggio o di leasing sia concluso presso una società stabilita in Irlanda, considerato, segnatamente, il carattere discriminatorio di un simile obbligo per quanto riguarda l'ammortamento della tassa a svantaggio delle imprese di noleggio o di leasing stabilite in un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punto 69, nonché ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558, punto 20).

- 79 Certo, i veicoli presi a noleggio o in leasing presso società stabilite in Irlanda sono anch'essi soggetti al pagamento della tassa di immatricolazione al momento della loro prima immatricolazione in Irlanda. Tuttavia, sebbene sia possibile considerare che una parte di tale tassa possa essere trasferita sul prezzo di noleggio o di leasing dei veicoli presi a noleggio o in leasing presso società stabilite in Irlanda, ciò non toglie che, per quanto riguarda i veicoli presi a noleggio o in leasing presso società stabilite in un altro Stato membro, deve essere pagata l'integralità della tassa di immatricolazione.
- 80 La constatazione secondo la quale l'obbligo di pagare l'integralità della tassa di immatricolazione è idoneo a rendere il noleggio o il leasing di veicoli presso una società stabilita in un altro Stato membro più oneroso di quello presso una società stabilita in Irlanda non è smentita dalla circostanza che, conformemente all'articolo 135 D della legge finanziaria del 1992, una parte della tassa di immatricolazione, nel rispetto delle condizioni stabilite in tale articolo, può essere rimborsata.
- 81 Infatti, anche se contesta alcuni calcoli effettuati dalla Commissione, l'Irlanda ammette che l'importo della tassa di immatricolazione inizialmente riscosso può rappresentare più del doppio dell'importo della tassa di immatricolazione infine dovuta dopo il rimborso. Orbene, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, una simile soluzione implica il congelamento di ingenti risorse finanziarie e rappresenta quindi uno svantaggio considerevole in termini di liquidità per il soggetto passivo della tassa.
- 82 L'obbligo di pagare in anticipo l'integralità della tassa di immatricolazione è, pertanto, idoneo a dissuadere sia i residenti irlandesi dal far ricorso ai servizi di noleggio o di leasing di veicoli offerti da prestatori stabiliti in altri Stati membri, sia tali prestatori dall'offrire servizi di noleggio o di leasing di veicoli ai residenti irlandesi. Un tale obbligo costituisce dunque una restrizione alla libera circolazione dei servizi, vietata, in via di principio, dall'articolo 56 TFUE.
- 83 Per quanto riguarda la questione se una tale restrizione sia giustificata, si deve rilevare che le situazioni oggetto del presente ricorso, nelle quali la durata del noleggio o del leasing è limitata e nota in anticipo, corrispondono in gran parte a quelle in cui il veicolo non è destinato a essere essenzialmente utilizzato sul territorio di uno Stato membro a titolo permanente e non è, di fatto, utilizzato in tal modo.
- 84 Vero è che i contratti di noleggio o di leasing possono essere prorogati, con la conseguenza, in tal caso, che l'utilizzo dei veicoli presi a noleggio o in leasing in uno Stato membro diverso dall'Irlanda si avvicina all'utilizzo di veicoli sul territorio irlandese a titolo permanente. Tuttavia, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 57 delle sue conclusioni, la normativa irlandese non opera una differenziazione in funzione della durata o del contenuto del contratto che costituisce la base per l'utilizzo del veicolo sul territorio irlandese, che consenta di applicare l'integralità della tassa di immatricolazione solo alle situazioni assimilabili all'utilizzo permanente. Inoltre, come ha correttamente rammentato la Commissione, una proroga di un contratto a tempo determinato non può essere presunta.
- 85 Per quanto riguarda la giustificazione di tale restrizione alla libera prestazione dei servizi, l'Irlanda fa valere, in primo luogo, che la scelta della base imponibile della tassa di immatricolazione nonché delle sue modalità di applicazione rientra, in assenza di armonizzazione della tassazione dei veicoli nell'Unione, nella sua sovranità fiscale e che la Commissione, con il suo ricorso, cercherebbe di obbligarla a modificare tali elementi al fine di realizzare un'armonizzazione delle basi imponibili dei veicoli nell'Unione.
- 86 Orbene, come risulta dalla giurisprudenza ricordata al punto 71 della presente sentenza, se è vero che gli Stati membri sono liberi di esercitare la loro competenza fiscale nell'ambito della tassazione dei veicoli, essi sono nondimeno tenuti ad esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione.

- 87 La circostanza che la tassazione dei veicoli rientri nella competenza dell'Irlanda non può quindi giustificare la restrizione alla libera prestazione dei servizi.
- 88 In secondo luogo, per quanto riguarda gli obiettivi della tassa di immatricolazione in causa, come ricordati al punto 59 della presente sentenza, occorre rilevare che gli obiettivi consistenti nella compensazione dei costi relativi all'infrastruttura stradale, al controllo della circolazione, ai servizi di urgenza e ai servizi di immatricolazione, generati dall'utilizzo dei veicoli, che costituiscono, secondo l'Irlanda, il fondamento dell'istituzione di tale tassa, non possono giustificare tuttavia l'obbligo di pagare in anticipo l'integralità della tassa di immatricolazione, indipendentemente dalla durata dell'utilizzo del veicolo in Irlanda.
- 89 Infatti, obiettivi di natura puramente economica non possono costituire una ragione imperativa di interesse generale che giustifichi una restrizione alla libera prestazione dei servizi (v., in tal senso, sentenze del 15 aprile 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, punto 48 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 24 marzo 2011, Commissione/Spagna, C-400/08, EU:C:2011:172, punto 74).
- 90 Al contrario, compare tra le ragioni imperative di interesse generale riconosciute dalla Corte la tutela dell'ambiente (v., in tal senso, sentenze dell'11 marzo 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punto 50 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 24 marzo 2011, Commissione/Spagna, C-400/08, EU:C:2011:172, punto 74). In particolare, il fatto di scoraggiare il noleggio o il leasing di veicoli ad elevato consumo di carburante può avere una finalità di interesse generale (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punto 68).
- 91 Si deve tuttavia verificare se il sistema irlandese della tassa di immatricolazione, consistente nell'obbligo di pagare l'integralità di tale tassa accompagnato da un meccanismo di rimborso, rispetti il principio di proporzionalità.
- 92 A tale riguardo, è necessario respingere subito in quanto infondata la tesi dell'Irlanda secondo la quale la giurisprudenza della Corte, in particolare l'ordinanza del 27 giugno 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), nonché la sentenza del 26 aprile 2012, van Putten (da C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), consentirebbe, nel caso di specie, di concludere nel senso del rispetto del principio di proporzionalità.
- 93 È sufficiente, infatti, rilevare che tali decisioni giurisdizionali sono state rese in un contesto di sistemi nazionali che non prevedono, al momento dell'esportazione del veicolo fuori dallo Stato membro interessato, il rimborso della tassa di immatricolazione.
- 94 Non si può quindi sostenere che la Corte, in tali decisioni giurisdizionali, abbia statuito sulla questione se una normativa nazionale che, al contempo, impone il pagamento dell'integralità della tassa di immatricolazione, senza tenere conto della durata dell'utilizzo, sul territorio dello Stato membro in questione, del veicolo preso a noleggio o in leasing in un altro Stato membro e prevede una possibilità di rimborso di una parte della tassa alla fine dell'utilizzo del veicolo su tale territorio, rispetti il principio di proporzionalità, poiché nelle decisioni medesime tale questione non è stata esaminata dalla Corte.
- 95 Per contro, come ammette del resto l'Irlanda, la Corte si è pronunciata, nell'ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558), sulla conformità con il diritto dell'Unione di una normativa nazionale in forza della quale una persona residente o stabilita in uno Stato membro che utilizza nello stesso un veicolo immatricolato e noleggiato in un altro Stato membro deve, in occasione del primo utilizzo di detto veicolo sulla rete stradale del primo Stato membro, pagare l'integralità di una tassa il cui saldo, calcolato in funzione della durata di utilizzo di detto veicolo su tale rete, è rimborsato, senza gli interessi, al termine di detto utilizzo. Orbene, dopo aver rammentato che, per essere conforme al principio di proporzionalità, l'importo di una simile tassa deve essere calcolato tenendo conto della durata del contratto di noleggio del veicolo interessato o di

quella dell'utilizzo di quest'ultimo sulla rete stradale in questione, e constatato che, nel caso di specie, tale regolamentazione imponeva il pagamento dell'integralità della suddetta tassa senza tener conto della durata del contratto di noleggio del veicolo né di quella dell'utilizzo di quest'ultimo sulla rete stradale dello Stato membro interessato, la Corte ha giudicato che tale regolamentazione non era conforme al diritto dell'Unione, in particolare agli articoli da 56 a 62 TFUE (v., in tal senso, ordinanza del 29 settembre 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, non pubblicata, EU:C:2010:558, punti 26, 27 e 30).

- 96 Nel caso di specie, come emerge dal fascicolo, l'importo della tassa di immatricolazione è calcolato sulla base del prezzo di vendita del veicolo sul mercato libero al momento dell'importazione nonché del livello di emissioni di anidride carbonica di tale veicolo.
- 97 Ne consegue che, al momento dell'immatricolazione, il sistema irlandese della tassa di immatricolazione è diretto a raggiungere l'obiettivo della tutela dell'ambiente principalmente mediante l'applicazione di un'aliquota impositiva che dipende dal livello di emissione di anidride carbonica. In tale misura, un sistema del genere è idoneo a raggiungere detto obiettivo, scoraggiando il noleggio o il leasing di veicoli ad elevato consumo di carburante.
- 98 Al contrario, al momento dell'immatricolazione, l'importo della tassa di immatricolazione è stabilito senza riferimento alla durata di utilizzo del veicolo e, nel caso di veicoli importati da un altro Stato membro, indipendentemente dal carattere definitivo o temporaneo di tale importazione.
- 99 In tali condizioni, per quanto riguarda i veicoli presi a noleggio o in leasing presso una società stabilita in un altro Stato membro per un periodo stabilito e noto in anticipo, l'obbligo di pagare l'integralità della tassa di immatricolazione va al di là di quanto necessario per raggiungere l'obiettivo di tutela dell'ambiente. Infatti, tali veicoli, il cui utilizzo sul territorio irlandese è previsto per una durata limitata, sono, al momento dell'immatricolazione, tassati, sulla base del loro potenziale impatto inquinante, come se si trattasse di veicoli utilizzati in modo permanente e per un lungo periodo in Irlanda. Orbene, dal momento che il periodo del loro utilizzo sul territorio irlandese è limitato e noto in anticipo, una misura meno restrittiva potrebbe consistere nel riscuotere, al momento della loro immatricolazione, una tassa di immatricolazione proporzionale a tale periodo di utilizzo.
- 100 L'Irlanda fa tuttavia valere che il suo sistema di tassa di immatricolazione ha per oggetto e per effetto di far corrispondere la tassazione dei veicoli all'effettivo utilizzo degli stessi sul territorio irlandese, come sarebbe richiesto dalla giurisprudenza della Corte risultante dall'ordinanza del 27 giugno 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, punto 29).
- 101 A tale riguardo, è necessario, tuttavia, rilevare, come ha fatto valere la Commissione, che un sistema che comporti la riscossione, al momento dell'immatricolazione, di una tassa proporzionale al periodo di utilizzo del veicolo importato in Irlanda, come stabilito nel contratto di noleggio o di leasing, non sarebbe tale da inficiare la possibilità per l'Irlanda di prevedere che, al momento dell'esportazione del veicolo, l'importo della tassa possa essere oggetto di un adeguamento, sotto forma, a seconda dei casi, di un rimborso o della richiesta di un supplemento, tenendo conto del valore di tale veicolo sul mercato libero in funzione, segnatamente, del suo stato e del numero di chilometri percorsi in Irlanda durante il periodo interessato dal contratto in causa.
- 102 Pertanto, l'introduzione di un fattore supplementare corrispondente alla durata dell'utilizzo prevista sul territorio irlandese al momento del pagamento iniziale della tassa di immatricolazione consentirebbe di raggiungere l'obiettivo perseguito di tutela dell'ambiente mediante una misura meno restrittiva, senza rimettere in causa la base imponibile costituita dal valore del veicolo sul mercato libero e dal suo livello di emissioni di anidride carbonica.

- 103 L'Irlanda tuttavia fa valere che la realizzazione di un sistema basato sul pagamento iniziale di una tassa di immatricolazione proporzionale alla durata di utilizzo prevista sul territorio irlandese, seguito da un pagamento compensativo al momento dell'esportazione, farebbe correre il rischio di perdite di gettito fiscale e comporterebbe grandi difficoltà pratiche, in ragione, segnatamente, dell'impossibilità di prevedere, al momento dell'importazione, quale sarà l'importo esatto del rimborso all'esportazione nonché in ragione del fatto che l'effettivo utilizzo del veicolo potrebbe essere considerevolmente diverso rispetto all'utilizzo previsto. Infatti, nell'ipotesi in cui la tassa di immatricolazione pagata inizialmente risultasse insufficiente ma il veicolo fosse già stato esportato fuori dall'Irlanda, il noleggiatore e il proprietario del suddetto veicolo potrebbero sottrarsi alla competenza territoriale di tale Stato membro in materia fiscale. Inoltre, poiché la realizzazione del sistema proposto dalla Commissione richiederebbe di procedere al medesimo controllo tecnico già in vigore e, di conseguenza, comporterebbe i medesimi costi amministrativi, si dovrebbe temere che, nel caso in cui fosse dovuto un supplemento della tassa di immatricolazione, alcuni contribuenti tentino di sottrarsi a tali costi nonché al supplemento della tassa di immatricolazione, astenendosi dal dichiarare alle autorità irlandesi una proroga della durata del contratto di noleggio o di leasing.
- 104 A tale riguardo, occorre tuttavia ricordare, in limine, che, in forza di una giurisprudenza costante della Corte, la necessità di prevenire la riduzione di gettito fiscale non rientra tra le ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare una restrizione della libera prestazione dei servizi (v., in tal senso, sentenza del 22 dicembre 2010, *Tankreederei I*, C-287/10, EU:C:2010:827, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Allo stesso modo, gli inconvenienti amministrativi non sono da soli sufficienti a giustificare un ostacolo alla libera prestazione dei servizi (v., in tal senso, sentenze del 4 marzo 2004, *Commissione/Francia*, C-334/02, EU:C:2004:129, punto 29; del 14 settembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, punto 48; del 27 novembre 2008, *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, punto 54, e del 9 ottobre 2014, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, punto 56).
- 105 È necessario poi sottolineare che sia il calcolo della tassa di immatricolazione da pagare che quello della tassa di immatricolazione da rimborsare, come previsti dalla legge finanziaria del 1992, sono fondati su fattori in parte standardizzati. Conseguentemente, niente impedirebbe all'Irlanda di prendere in considerazione il periodo di utilizzo previsto sul territorio irlandese secondo un medesimo sistema standardizzato, a seconda che tale durata prevista di utilizzo sia breve, media o lunga.
- 106 Per quanto riguarda il timore dell'Irlanda che, alla scadenza del contratto di noleggio o di leasing, la tassa di immatricolazione effettivamente pagata in anticipo sia inferiore a quella infine dovuta, occorre rilevare che l'obbligo di pagare la tassa di immatricolazione riguarda i residenti irlandesi e che, per tale ragione, le tesi dell'Irlanda relative ad un'eventuale impossibilità di recuperare la tassa dovuta non sono fondate. Inoltre, potrebbero essere previste altre misure, come un obbligo di dichiarazione di un'eventuale proroga del contratto di noleggio o di leasing o un'immatricolazione limitata al tempo di utilizzo previsto.
- 107 Pertanto, rendendo obbligatorio il pagamento, in anticipo, dell'integralità della tassa di immatricolazione, la normativa irlandese, nonostante la previsione del rimborso di una parte della tassa pagata, va oltre quanto necessario per raggiungere l'obiettivo di tutela dell'ambiente e, in particolare, per scoraggiare il noleggio o il leasing di veicoli ad elevato consumo di carburante.
- 108 Conseguentemente, si deve osservare che, imponendo l'obbligo di pagare in anticipo l'integralità della tassa di immatricolazione applicabile in caso di immatricolazione definitiva, qualunque sia la durata effettiva dell'utilizzo previsto in Irlanda del veicolo importato in tale Stato membro, quest'ultimo è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 56 TFUE, in quanto un simile obbligo, ancorché accompagnato dalla possibilità di un rimborso, non è proporzionato all'obiettivo perseguito da tale tassa, nel caso in cui la durata del noleggio o del leasing sia stata stabilita e sia nota in anticipo.

*– Sulla censura relativa alla fissazione di condizioni sproporzionate per il rimborso della tassa di immatricolazione*

- 109 Con la sua seconda censura, la Commissione sostiene che, prevedendo condizioni sproporzionate per il rimborso della tassa di immatricolazione che deve essere pagata, in anticipo e integralmente, l'Irlanda ha violato l'articolo 56 TFUE.
- 110 Oltre a quanto rammentato al punto 35 della presente sentenza, si deve sottolineare, in via preliminare, che l'esame di tale seconda censura mantiene un interesse nella prospettiva delle misure che l'Irlanda dovrà adottare per trarre le conseguenze della presente sentenza circa la fondatezza della censura relativa all'obbligo di pagare in via anticipata l'integralità della tassa di immatricolazione nel caso in cui la durata temporanea del leasing sia stabilita e sia nota in anticipo.
- 111 Ciò posto, come è stato constatato al punto 82 della presente sentenza, l'obbligo di pagare l'integralità della tassa di immatricolazione è idoneo a dissuadere sia i residenti irlandesi dal far ricorso ai servizi di noleggio o di leasing di veicoli offerti da prestatori stabiliti in altri Stati membri, sia tali prestatori dall'offrire servizi di noleggio o di leasing di veicoli ai residenti irlandesi.
- 112 Orbene, laddove sia previsto un procedimento di rimborso di una simile tassa, il fatto che tale procedimento sia soggetto a condizioni sproporzionate è, di per sé, tale da produrre il medesimo effetto dissuasivo, indipendentemente dal fatto che la durata temporanea del noleggio o del leasing possa, o non possa, essere stabilita precisamente ed essere nota in anticipo.
- 113 Nel caso di specie, tra le modalità di rimborso della tassa di immatricolazione, previste dall'articolo 135 D della legge finanziaria del 1992, la Commissione fa riferimento in particolare, da un lato, all'assenza di pagamento di interessi e, dall'altro lato, all'esistenza di spese supplementari connesse al controllo tecnico del veicolo e ai costi amministrativi di EUR 500.
- 114 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'affermazione della Commissione secondo la quale, alla data di scadenza del termine previsto nel parere motivato complementare, il rimborso della tassa di immatricolazione era effettuato senza interessi, l'Irlanda contesta la fondatezza di una simile affermazione e si riferisce a tal fine all'articolo 135 D, paragrafo 2, lettera b), della legge finanziaria del 1992, introdotto in quest'ultima dalla legge finanziaria del 2014, che, secondo tale Stato membro, consentirebbe il pagamento di interessi.
- 115 Tuttavia, è sufficiente ricordare a tale riguardo, come è stato constatato ai punti 66 e 67 della presente sentenza, che, se è vero che tale disposizione ha posto il principio del pagamento degli interessi in caso di rimborso di una parte della tassa di immatricolazione, la realizzazione effettiva di tale principio necessitava dell'adozione di misure di applicazione e che le stesse sono entrate in vigore posteriormente alla scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare.
- 116 Gli argomenti dell'Irlanda relativi all'esistenza, alla data rilevante per la valutazione dell'esistenza dell'inadempimento, di un regime di rimborso della tassa di immatricolazione con interessi sono, conseguentemente, privi di ogni fondamento.
- 117 Poiché l'Irlanda non contesta la censura della Commissione nella parte relativa al carattere sproporzionato di un rimborso senza interessi, la suddetta censura deve essere accolta in tale misura. Infatti, un sistema basato sulla presunzione secondo la quale una parte della tassa di immatricolazione pagata inizialmente costituirà un versamento in eccedenza e dovrà pertanto essere rimborsata, senza prevedere il pagamento di interessi su tali somme, non consente di attenuare lo svantaggio in termini di liquidità provocato dal pagamento in anticipo dell'integralità della tassa. Il mancato pagamento degli interessi non rispetta quindi il principio di proporzionalità.

- 118 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il costo del controllo tecnico obbligatorio di cui il veicolo deve essere oggetto al momento dell'esportazione e il pagamento di una somma di EUR 500 a titolo di costi amministrativi attinenti al procedimento di rimborso, si deve rilevare che la Commissione non motiva in modo specifico la sua asserzione relativa al carattere sproporzionato del costo del controllo tecnico.
- 119 Occorre, pertanto, limitarsi all'analisi dell'assunto relativo al carattere sproporzionato dell'importo dei costi amministrativi, fissato a EUR 500.
- 120 A tale riguardo, si deve rilevare che l'obbligo di pagare una somma di EUR 500 a titolo di costi amministrativi è idoneo a dissuadere il contribuente dall'intraprendere il procedimento di rimborso ed è quindi contrario all'obiettivo perseguito da un simile procedimento.
- 121 Sebbene, come ha fatto valere l'Irlanda, non si possa escludere che possa essere richiesta al contribuente una retribuzione per il servizio reso individualmente, tale Stato membro non asserisce che la somma di EUR 500 corrisponda ai costi relativi ad un tale servizio e si limita a giustificare tale somma con i costi globali relativi all'instaurazione del sistema di rimborso.
- 122 Orbene, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 66 delle sue conclusioni, laddove uno Stato membro configuri la riscossione della tassa di immatricolazione in modo da rendere, in alcuni casi, inevitabile il rimborso di una parte di essa, le spese sostenute per l'organizzazione di un tale sistema non possono essere finanziate operando trattenute sugli importi dovuti agli aventi diritto al rimborso.
- 123 L'esistenza di una trattenuta di EUR 500 a titolo di costi amministrativi sull'importo della tassa di immatricolazione che deve essere rimborsato non rispetta quindi neanche essa il principio di proporzionalità.
- 124 Conseguentemente, si deve dichiarare che l'Irlanda, astenendosi dal prevedere il pagamento di interessi al momento del rimborso della tassa di immatricolazione e trattenendo la somma di EUR 500 a titolo di costi amministrativi sull'importo della tassa di immatricolazione da rimborsare, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 56 TFUE.

### **Sulle spese**

- 125 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. L'Irlanda, rimasta soccombente, dev'essere condannata alle spese, conformemente alla domanda della Commissione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) L'Irlanda, imponendo l'obbligo di pagare in anticipo l'integralità della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore applicabile in caso di immatricolazione definitiva, qualunque sia la durata limitata effettiva dell'utilizzo previsto in Irlanda di un veicolo che vi è importato, e anche nel caso in cui la durata temporanea del noleggio o del leasing sia stata precisamente stabilita e sia nota in anticipo, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 56 TFUE.**
- 2) L'Irlanda, astenendosi dal prevedere il pagamento di interessi al momento del rimborso della tassa di immatricolazione sui veicoli a motore e trattenendo la somma di EUR 500 a titolo di costi amministrativi sull'importo della tassa di immatricolazione da rimborsare, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 56 TFUE.**
- 3) L'Irlanda è condannata alle spese.**

Firme