SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

19 settembre 2002 *

Nel procedimento C-101/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) nell'ambito di cause dinanzi ad esso intentate da

Tulliasiamies,

Antti Siilin,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 95, primo comma, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 90, primo comma, CE) e della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145,

* Lingua processuale: il finlandese.

pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388 in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione (GU L 384, pag. 47),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. P. Jann, presidente di sezione, S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (relatore) e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il sig. Siilin, dal sig. P. Snell, oikeustieteen kandidaatti;
- per il governo finlandese, dalle sig.re T. Pynnä e E. Bygglin, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e I. Koskinen, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. Siilin, del governo finlandese e della Commissione, all'udienza del 12 settembre 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 ottobre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Con ordinanza 15 marzo 2000, pervenuta nella cancelleria della Corte il 17 marzo seguente, il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) ha proposto, ai sensi dell'art. 234 CE, sei questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 95, primo comma, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 90, primo comma, CE) e della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388 in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di due cause intentate dinanzi al Korkein hallinto-oikeus, l'una dal sig. Siilin e l'altra dal tulliasiamies (rappresentante dell'amministrazione generale delle dogane), contro una decisione dell'Uudenmaan läänioikeus (tribunale amministrativo) resa nell'ambito di una

controversia tra il sig. Siilin e l'amministrazione finlandese delle dogane in merito all'imposta applicata, al momento dell'importazione nella Repubblica di Finlandia, ad un'autovettura usata acquistata dall'interessato in un altro Stato membro.

Ambito normativo nazionale

- 3 Le disposizioni nazionali pertinenti risultano dall'autoverolaki (1482/1994) (legge relativa all'imposta sui veicoli a motore) del 29 dicembre 1994, nella versione applicabile nel 1998 (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sui veicoli a motore»), e dall'arvonlisäverolaki (1501/1993) (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), così come modificata dalle leggi (1483/1994), (1486/1994) e (1767/1995) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»).
- 4 L'art. 1 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore stabilisce che tale imposta deve essere versata prima dell'immatricolazione o della messa in circolazione delle autovetture da turismo e di veicoli rientranti in altre categorie. Le disposizioni della tieliikennelaki (267/81) (legge sulla circolazione stradale) enunciano i criteri che permettono di includere un veicolo a motore nell'una o nell'altra di queste categorie.
- 5 Ai sensi dell'art. 6, n. 1, della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore:

«L'imposta da versare corrisponde al valore imponibile del veicolo ridotto di FIM 4 600. L'ammontare dell'imposta è tuttavia sempre pari ad almeno il 50% del valore imponibile del veicolo».

6 L'art. 7 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore dispone:

«L'imposta dovuta su un veicolo usato importato è pari a quella riscossa per un veicolo nuovo equivalente, ridotta tuttavia dello 0,5% per ogni mese di calendario completo, a partire dalla scadenza dei primi 6 mesi dall'immatricolazione o dalla messa in circolazione al momento della dichiarazione ai fini dell'imposta. Se la data della prima immatricolazione o della prima messa in circolazione non può essere precisata in modo attendibile, la durata dell'utilizzazione è calcolata a decorrere dalla fine dell'anno di fabbricazione. L'imposta è ridotta solo per i primi 150 mesi.

Se non è possibile far riferimento ad un veicolo nuovo equivalente, l'imposta si determina sulla base dell'imposta gravante su un veicolo nuovo il più possibile equivalente [a quello importato] per caratteristiche tecniche o di altro tipo (...).

(...)

Le disposizioni di questo articolo non sono applicabili ai veicoli se (...) sono trascorsi almeno 25 anni dalla fine del loro anno di fabbricazione».

7 L'art. 10 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore stabilisce che un veicolo importato si considera usato ove abbia percorso, in base ad indicazioni attendibili, più di 10 000 km e sia stato immatricolato all'estero per più di sei mesi.

8 L'art. 11 della legge sull'imposta sui veicoli a motore recita:

«La base del valore imponibile di un veicolo importato è il valore di transazione per il soggetto passivo dell'imposta, diminuito degli importi di cui all'art. 16.

Il valore di transazione di un veicolo importato è:

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

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

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

(...».

Dall'ordinanza di rinvio risulta che il regime di imposizione previsto dalla legge relativa all'imposta sui veicoli a motore, nella versione applicabile nel marzo 1998 e dunque ai fatti della causa principale, è stato oggetto di una lettera di diffida della Commissione. Il governo finlandese ha risposto, il 29 giugno 1998, di aver intenzione di adottare entro l'autunno 1998 le proposte necessarie per modificare le disposizioni di tale legge contestate dalla Commissione.

La legge di modifica della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore (1160/1998) è entrata in vigore il 15 gennaio 1999 e ha modificato in particolare la percentuale di riduzione mensile dell'imposta dovuta su un veicolo usato. La percentuale di riduzione, precedentemente fissata allo 0,5% dell'imposta relativa ad un veicolo nuovo equivalente o quasi equivalente, è stata così portata allo 0,6% per i primi 100 mesi di utilizzazione, quindi allo 0,9% per i 100 mesi seguenti e allo 0,4% per il periodo successivo, percentuali, queste due, calcolate sul valore residuo dell'imposta alla fine del mese precedente. Tuttavia, questa legge di modifica non si applica ai fatti delle cause principali e non è pertanto rilevante nell'ambito della presente causa.

L'art. 5 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore stabilisce che il soggetto passivo di tale imposta è tenuto ad assolvere anche un'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore, il cui importo — che corrisponde ad una percentuale dell'imposta sui veicoli a motore — è fissato dalla legge sull'IVA.

12 Ai sensi dell'art. 102, n. 1, punto 4, della legge sull'IVA:

«Il soggetto passivo può dedurre ai fini di un'attività commerciale soggetta all'imposizione:

(...)

4) l'imposta sul valore aggiunto, basata sull'imposta sui veicoli a motore, assolta a norma della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore».

13 L'art. 102, n. 1, punto 4, della legge sull'IVA è stato applicato solamente per un anno. Esso è stato abrogato dalla legge 29 dicembre 1995 (1767/1995), entrata in vigore il 1° gennaio 1996.

14 L'art. 102 ter della legge sull'IVA dispone:

«La condizione necessaria per il diritto di deduzione dell'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore è la decisione di accertamento fiscale da cui risulta l'importo dell'imposta dovuta».

- 15 Dall'art. 141, punto 5, della legge sull'IVA risulta che le deduzioni relative all'imposta menzionata all'art. 102, n. 1, punto 4, della stessa legge sono imputate al mese in cui l'imposta è versata.

Controversie nelle cause principali e questioni pregiudiziali

- 16 Il 2 marzo 1998 il sig. Sillin ha acquistato presso un garage nella Repubblica federale di Germania, per la somma di DEM 7 350, un'autovettura usata da turismo della marca Mercedes-Benz (modello 190 2.0 Diesel). Tale autovettura era stata messa in circolazione il 13 novembre 1986 e aveva percorso 180 000 km. Essa era munita di cambio automatico e di tetto apribile.
- 17 Il 20 aprile 1998 il sig. Siilin ha importato tale autovettura in Finlandia dichiarandola presso l'ufficio doganale della regione di Helsinki (in prosieguo: l'«ufficio doganale»), ai fini dell'imposta sui veicoli a motore.
- 18 Con decisione 20 aprile 1998 (in prosieguo: l'«avviso di accertamento»), l'ufficio doganale ha fissato in FIM 46 288 l'ammontare dell'imposta sui veicoli a motore e in FIM 10 183 l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto basata su tale imposta (riscossa all'aliquota del 22%), da versare da parte del sig. Siilin, per un ammontare complessivo di FIM 56 471.
- 19 Tale ammontare è stato calcolato dall'ufficio doganale sulla base di un raffronto tra il veicolo usato del sig. Siilin e un'autovettura della stessa marca il cui modello (C 220 D), pur essendo diverso, presentava però caratteristiche tecniche molto simili a quelle del modello dell'autovettura del sig. Siilin. Il prezzo indicato nei

listini per quest'autovettura di riferimento allo stato nuovo era in Germania di DEM 41 000, al netto delle imposte. L'ufficio doganale ha aggiunto a questo prezzo DEM 2 200 per il cambio automatico e DEM 1 680 per il tetto apribile. Il valore imponibile è stato così fissato in DEM 44 980, corrispondenti, dopo conversione, a FIM 136 851. In applicazione della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore sono stati dedotti da tale importo un abbattimento forfettario di FIM 4 600 e una somma di FIM 85 963, corrispondente ad un coefficiente di deprezzamento del 65%.

- 20 Il 21 aprile 1998 il sig. Siilin ha versato all'ufficio doganale l'imposta sui veicoli a motore e l'imposta sul valore aggiunto ad essa relativa. In seguito, egli ha proposto, dinanzi al competente Uudenmaan lääninoikeus, un ricorso contro l'avviso di accertamento.
- 21 Egli ha sostenuto, da un lato, che l'ammontare dell'imposta fissato per l'autoveicolo da lui importato era superiore all'importo dell'imposta residuale incorporato nel valore di un'autovettura, già presente sul mercato finlandese, che fosse stata immatricolata allo stato nuovo in Finlandia e che fosse equivalente per vetustà, caratteristiche e condizioni. Egli ha sostenuto, di conseguenza, che l'imposta riscossa era discriminatoria e contraria all'art. 95 del Trattato. A tale proposito egli ha fatto riferimento alle sentenze 9 marzo 1995, causa C-345/93, Nunes Tadeu (Racc. pag. I-479), e 23 ottobre 1997, causa C-375/95, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-5981), per sostenere che il deprezzamento di un'autovettura non può essere lineare e che il valore di quest'ultima diminuisce di oltre il 5% all'anno.
- 22 Il sig. Siilin ha fatto valere, d'altro lato, che la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore era in contrasto con la sesta direttiva, per cui tale imposta non doveva essere applicata.
- 23 Il sig. Siilin ha pertanto chiesto, da una parte, l'annullamento dell'avviso di accertamento per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore. Egli ha sollecitato, d'altra parte, il rinvio della

controversia dinanzi all'ufficio doganale per quanto riguarda l'imposta sui veicoli a motore, affinché quest'ultima fosse fissata in modo tale da non essere superiore all'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un'autovettura, già presente sul mercato finlandese, che fosse stata immatricolata allo stato nuovo in Finlandia e fosse equivalente per vetustà, caratteristiche e condizioni.

- 24 L'ufficio doganale ha concluso per il rigetto del ricorso del sig. Siilin, sostenendo che l'imposta sui veicoli a motore e l'imposta sul valore aggiunto basata su tale imposta erano state fissate in conformità al diritto finlandese.
- 25 L'Uudenmaan lääninoikeus, nella sua decisione 3 giugno 1999, ha dichiarato che era conforme all'art. 7 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore determinare l'ammontare dell'imposta applicabile all'autovettura del sig. Siilin facendo riferimento all'imposta applicabile a un'autovettura nuova equivalente per le sue caratteristiche tecniche e di altro tipo, nonché operando una riduzione secondo le modalità previste da tale legge.
- 26 Tuttavia, rilevando che l'autovettura di cui trattasi nelle cause principali era un'autovettura usata importata nella Repubblica di Finlandia a partire da un altro Stato membro, l'Uudenmaan lääninoikeus ha ricordato che la Corte, nella citata sentenza Nunes Tadeu, aveva dichiarato in contrasto con l'art. 95 del Trattato la riscossione, da parte di uno Stato membro, di un'imposta che colpisce le autovetture usate provenienti da un altro Stato membro qualora l'ammontare dell'imposta, calcolato senza tener conto del deprezzamento reale della vettura, superi il valore residuale dell'imposta incorporata nel valore delle vetture usate equivalenti già immatricolate sul territorio nazionale.
- 27 L'Uudenmaan lääninoikeus ha dichiarato che, nella fattispecie di cui alle cause principali, l'imposta sui veicoli a motore era stata calcolata senza che l'ufficio doganale avesse esaminato il deprezzamento reale dell'autovettura del sig. Siilin e neppure verificato se l'ammontare di tale imposta fissato per la detta autovettura

superasse il valore residuale dell'imposta incorporata nel valore di un'equivalente autovettura usata della stessa marca e dello stesso anno di fabbricazione, immatricolata in Finlandia. Esso ha quindi annullato l'avviso di accertamento per quanto attiene all'imposta sui veicoli a motore e rinviato la controversia dinanzi all'ufficio doganale perché esso determinasse l'ammontare dell'imposta.

28 Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore, l'Uudenmaan lääninoikeus ha affermato che la sua riscossione non era in contrasto con la sesta direttiva, in quanto non si trattava di un'imposta che, per i suoi elementi essenziali, costituisse un'imposta «sul valore aggiunto» ai sensi di tale direttiva o di un'imposta sulla cifra d'affari vietata dall'art. 33 della stessa direttiva.

29 Tuttavia, dopo aver annullato la parte dell'avviso di accertamento relativa all'imposta sui veicoli a motore a causa del suo importo eccessivo, l'Uudenmaan lääninoikeus ha considerato che anche l'imposta sul valore aggiunto basata su quest'ultima imposta avrebbe potuto essere stata fissata in un importo eccessivamente elevato. Esso ha pertanto anche annullato l'avviso di accertamento e rinviato la controversia dinanzi all'ufficio doganale per quanto riguarda tale imposta sul valore aggiunto.

30 Dinanzi al Korkein hallinto-oikeus sono stati proposti due ricorsi diretti ad ottenere l'autorizzazione a impugnare tale decisione dell'Uudenmaan lääninoikeus.

31 Il primo ricorso, proposto dal tulliasiamies, è diretto all'annullamento della decisione dell'Uudenmaan lääninoikeus per quanto attiene sia all'imposta sui veicoli a motore sia all'imposta sul valore aggiunto ad essa relativa. Il secondo ricorso, presentato dal sig. Siilin, riguarda solo la parte di tale decisione relativa

all'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposta sui veicoli a motore. Il sig. Siilin chiede che la detta decisione sia annullata a questo proposito e che venga dichiarato che una simile imposta sul valore aggiunto non deve essere riscossa per quanto riguarda l'autovettura da lui importata.

- 32 Pertanto, il Korkein hallinto-oikeus ha deciso di sospendere il giudizio e di proporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Imposta sui veicoli a motore

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

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

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

Se l'art. 95 del Trattato (...) possa interpretarsi nel senso che una normativa nazionale siffatta non è discriminatoria, ove si tenga conto in particolare del fatto che:

- il punto di partenza è l'imposta su un'autovettura nuova equivalente;
- secondo la normativa precedentemente in vigore, l'imposta era ridotta solo dopo un periodo di sei mesi, e
- tanto in base alla nuova normativa, quanto in base alla normativa precedente, l'imposta è ridotta in modo lineare secondo le modalità sopra illustrate.

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

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

- 4) Se la [sesta direttiva] possa essere interpretata nel senso che l'imposta denominata 'imposta sul valore aggiunto' basata sull'imposta sui veicoli a motore, ai sensi dell'art. 5, primo comma, della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore e dell'art. 1, n. 5, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, sia appunto un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della direttiva in materia, ove si tenga conto della circostanza che, in forza della normativa nazionale, l'imposta viene riscossa esclusivamente sulla base dell'imposta sui veicoli a motore.
- 5) In caso di soluzione negativa della quarta questione, se un'imposta siffatta possa considerarsi tuttavia come un'imposta o una tassa la cui riscossione è autorizzata in conformità dell'art. 33 della direttiva.
- 6) Nel caso in cui la normativa tributaria nazionale di cui trattasi non fosse considerata incompatibile con la [sesta direttiva], se l'art. 95 del Trattato (...) possa interpretarsi nel senso che la detta normativa non è discriminatoria nel senso indicato da tale articolo».

Sulle questioni relative all'imposta sui veicoli a motore

- 33 Le prime tre questioni pregiudiziali sono dirette a stabilire se l'art. 95, primo comma, del Trattato permetta ad uno Stato membro di applicare ai veicoli usati importati da un altro Stato membro un'imposta che presenti le caratteristiche dell'imposta sui veicoli a motore controversa nelle cause principali.

Sulla prima questione pregiudiziale

- 34 Con la sua prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 95, primo comma, del Trattato permetta ad uno Stato membro di applicare ai veicoli a motore usati importati da un altro Stato membro un sistema di tassazione in cui il valore imponibile, determinato con riferimento al valore doganale come definito dal codice doganale e dal suo regolamento di applicazione, è definito diversamente a seconda dello stadio di commercializzazione in cui interviene l'importatore del veicolo.

Osservazioni presentate alla Corte

- 35 Il sig. Siilin fa valere, in via preliminare, che i veicoli importati allo stato nuovo in Finlandia sono essenzialmente importati da importatori ufficiali, in quanto, per una stessa autovettura nuova, il prezzo proposto da un importatore ufficiale ai consumatori sarebbe nettamente inferiore al prezzo pagato da un privato che importasse direttamente l'autovettura in Finlandia. Quest'ultimo prezzo comprenderebbe i margini prelevati dai circuiti di distribuzione dello Stato membro del venditore, che rappresenterebbero in media il 30% del prezzo d'acquisto.

36 Il sig. Siilin sostiene altresì che l'imposta residuale incorporata nel valore di un veicolo usato già presente sul mercato finlandese è inferiore all'imposta gravante su un veicolo usato importato da un privato, a causa della presa in considerazione dello stadio di commercializzazione in cui interviene l'importatore del veicolo.

37 Egli fa valere così che l'imposta gravante su un'autovettura nuova importata dall'importatore ufficiale della relativa marca è calcolata in base al prezzo effettivo a cui tale importatore l'ha acquistata ed è compresa nel prezzo di vendita dell'autovettura nuova al consumatore finale, di cui essa rappresenta dal 26% al 30%. Non sarebbe dunque il prezzo di vendita dell'autovettura nuova ai consumatori, che comprende il margine del distributore (corrispondente in generale, secondo il sig. Siilin, al 25% del prezzo di vendita) e altre somme accessorie, ad essere preso in considerazione per calcolare l'imposta finlandese gravante su un'autovettura nuova così importata.

38 Invece, secondo il sig. Siilin, per calcolare l'imposta dovuta in occasione dell'importazione di un'autovettura usata da parte di un privato, il valore imponibile sarebbe determinato con riferimento al prezzo di vendita al consumatore di un'autovettura nuova equivalente. La differenza tra questo metodo di calcolo e quello descritto al punto precedente per quanto riguarda l'importazione di un veicolo nuovo da parte dell'importatore ufficiale farebbe sì che il valore imponibile di un'autovettura usata sarebbe sopravvalutato rispetto a quello di un'autovettura nuova e che l'imposta sui veicoli usati importati rappresenterebbe dal 40% al 70% del prezzo che il consumatore pagherebbe per l'acquisto in Finlandia di un'autovettura usata equivalente.

39 Secondo il sig. Siilin, la determinazione, da parte delle autorità finlandesi, del valore imponibile di un'autovettura usata importata con riferimento al suo valore doganale, prendendo in considerazione lo stadio di commercializzazione in cui interviene l'importatore, ha come conseguenza, di fatto, che l'imposta gravante su un'autovettura del genere ammonti almeno al doppio, proporzionalmente,

dell'imposta che ha colpito un'autovettura equivalente importata allo stato nuovo dall'importatore ufficiale della relativa marca in Finlandia e rivenduta successivamente come autovettura usata sul mercato finlandese.

40 Il governo finlandese sostiene invece che l'art. 95 del Trattato non osta ad un tributo come l'imposta sui veicoli a motore che colpisce in Finlandia, secondo criteri oggettivi, tanto i veicoli nuovi quanto quelli usati (sentenze 15 marzo 1983, causa 319/81, Commissione/Italia, Racc. pag. 601; 4 marzo 1986, causa 106/84, Commissione/Danimarca, Racc. pag. 833, e 7 aprile 1987, causa 196/85, Commissione/Francia, Racc. pag. 1597).

41 In particolare, l'imposta sui veicoli a motore non potrebbe essere ritenuta in contrasto con l'art. 95 del Trattato per il fatto che viene preso in considerazione, per determinare il valore imponibile delle autovetture, il loro stadio di commercializzazione. Il governo finlandese fa valere, a tal proposito, che tanto il valore imponibile di un'autovettura nuova quanto quello di un'autovettura usata sono determinati con riferimento alla normativa doganale comunitaria. Il valore imponibile di un'autovettura nuova sarebbe, in linea generale, determinato secondo il metodo definito all'art. 29 del codice doganale, vale a dire utilizzando il valore di transazione proprio della merce. Secondo il governo finlandese, l'utilizzazione di questo valore può portare, per due autovetture nuove equivalenti, ad un valore imponibile diverso a seconda del prezzo pagato e dello stadio di distribuzione. Per determinare il valore imponibile di un'autovettura usata, il procedimento più comunemente usato tra quelli previsti all'art. 31 del codice doganale sarebbe, quando il soggetto passivo dell'imposta sui veicoli a motore è un consumatore, quello che prende come riferimento il prezzo al netto dell'imposta più basso, per il consumatore, di un veicolo nuovo equivalente nel paese di acquisto del veicolo usato o sul mercato finlandese.

42 La Commissione fa valere che l'art. 95 del Trattato non osta all'applicazione, da parte di uno Stato membro, di un sistema di tassazione secondo il quale l'ammontare dell'imposta sui veicoli a motore applicata ad un'autovettura usata

importata da un altro Stato membro è determinato sulla base dell'imposta che sarebbe applicata, al momento della tassazione dell'autovettura usata, ad un'autovettura di riferimento nuova e di una riduzione calcolata in relazione alla vetustà del veicolo secondo le modalità precisate dalla legge, qualora ricorrano due condizioni.

- 43 In primo luogo, l'autovettura di riferimento dovrebbe essere identica sotto tutti i punti di vista all'autovettura usata importata, vale a dire essa dovrebbe essere dello stesso modello e dello stesso tipo dell'autovettura importata e dovrebbe essere equivalente per le altre sue caratteristiche. Se una simile autovettura non è più in vendita alla data della tassazione dell'autovettura usata importata, l'autovettura di riferimento dovrebbe essere un'autovettura di tipo e modello identici che sia stata messa in vendita precedentemente. Il valore dell'autovettura di riferimento potrebbe allora eventualmente essere corretto tenendo conto dell'inflazione.
- 44 In secondo luogo, l'imposta sui veicoli a motore così determinata dovrebbe essere più elevata dell'imposta residuale incorporata nel valore delle autovetture d'occasione usate già immatricolate nello Stato membro d'importazione.
- 45 La Commissione sostiene invece che l'art. 95 del Trattato osta all'applicazione, da parte di uno Stato membro, di un sistema di tassazione in cui i diversi stadi di commercializzazione sono presi in considerazione, se ciò ha per conseguenza che l'ammontare dell'imposta gravante su un'autovettura usata importata differisce dall'importo medio dell'imposta residuale incorporata nel valore delle autovetture usate già immatricolate nel territorio nazionale.
- 46 Essa considera rilevante, a tal proposito, la sentenza 17 giugno 1998, causa C-68/96, Grundig Italiana (Racc. pag. I-3775), anche se la causa all'origine di tale sentenza non aveva alcuna relazione con la tassazione nel settore automobilistico, poiché riguardava un'imposta italiana sui prodotti audiovisivi e fotoottici. Al

punto 16 di tale sentenza, la Corte avrebbe dichiarato che il divieto di discriminazioni sancito dall'art. 95 del Trattato viene violato nel caso di un tributo calcolato sul valore del prodotto quando, in relazione al solo prodotto importato, si prendano in considerazione elementi di valutazione tali da aumentarne il valore rispetto al prodotto nazionale corrispondente.

47 La Commissione ritiene che la presa in considerazione dello stadio di commercializzazione in cui interviene l'importatore per determinare il valore di transazione e, pertanto, il valore imponibile del veicolo usato importato riguardi un elemento di valutazione considerato dalla citata sentenza Grundig Italiana e violi quindi l'art. 95 del Trattato, dato che porta ad un aumento ingiustificato del valore di tale veicolo, il che sarebbe incompatibile con il principio di non discriminazione.

48 La Commissione ha anche fornito, all'udienza, un esempio corredato di dati numerici mirante a dimostrare l'effetto discriminatorio dell'imposta sui veicoli a motore per i veicoli usati importati. Dopo aver pagato in Germania l'equivalente di EUR 3 758 per acquistare la sua autovettura usata, il sig. Siilin avrebbe dovuto pagare, in Finlandia, l'equivalente di EUR 7 785,08 a titolo di imposta sui veicoli a motore e di EUR 1 712,64 a titolo di imposta sul valore aggiunto basata sulla prima imposta. In totale, la sua autovettura gli sarebbe dunque costata EUR 13 255,74. Per contro, il prezzo medio, sul mercato finlandese, di un'autovettura usata analoga a quella del sig. Siilin, ma che fosse stata immatricolata allo stato nuovo in Finlandia, sarebbe stato, al momento dei fatti nelle cause principali, di EUR 9 500, il che sarebbe confermato dall'attestazione del valore dell'autovettura del sig. Siilin rilasciata dall'Auto-Data Oy il 21 aprile 1998. Riferendosi al documento prodotto dal sig. Siilin in allegato alla sua risposta ai quesiti della Corte, proveniente dal Centro d'informazione sul settore automobilistico e intitolato «Composizione del prezzo di un'autovettura privata», la Commissione constata che, al 1° gennaio 1997, l'imposta sui veicoli a motore rappresentava il 29,28% del prezzo al dettaglio di un'autovettura. Essa ne deduce che l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un'autovettura usata analoga a quella del sig. Siilin, vale a dire EUR 9 500, raggiungeva al massimo EUR 2 850. La Commissione constata pertanto che il sig. Siilin ha dovuto pagare più di EUR 13 000 per il veicolo usato da lui importato, mentre per un'autovettura equivalente acquistata sul mercato finlandese avrebbe pagato soltanto EUR 9 500.

Giudizio della Corte

49 In via preliminare, si deve constatare che la legge relativa all'imposta sui veicoli a motore rinvia al codice doganale e al suo regolamento di applicazione per determinare il valore imponibile di un veicolo di seconda mano nei diversi stadi di commercializzazione. Di conseguenza, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, la differenza di valore imponibile a seconda degli stadi di commercializzazione deriva dall'applicazione della normativa comunitaria in materia di valore doganale.

50 A tale proposito, si deve rilevare che la Corte ha già avuto occasione di dichiarare che il semplice rinvio al codice doganale per la determinazione di un valore imponibile non è di per sé contrario al Trattato (v. sentenza 3 febbraio 2000, causa C-228/98, Dounias, pag. I-577, punto 45).

51 D'altra parte, si deve richiamare la giurisprudenza della Corte in materia di tassazione dei veicoli usati importati.

52 L'art. 95 del Trattato è diretto a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate (v., in tal senso, sentenza 11 dicembre 1990, causa C-47/88, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-4509, punto 9, e Nunes Tadeu, citata, punto 18).

53 Secondo una giurisprudenza consolidata, sussiste violazione dell'art. 95, primo comma, del Trattato, quando il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sull'analogo prodotto nazionale siano calcolati secondo criteri e

modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato viene assoggettato, almeno in determinati casi, ad un onere più gravoso (v. sentenze Commissione/Grecia, citata, punti 20 e 29; 2 aprile 1998, causa C-213/96, Outokumpu, Racc. pag. I-1777, punto 34, e 22 febbraio 2001, causa C-393/98, Gomes Valente, Racc. pag. I-1327, punto 21).

- 54 In particolare, è in contrasto con l'art. 95, primo comma, del Trattato riscuotere un'imposta sulle autovetture usate importate calcolata in base ad un valore superiore al valore effettivo del veicolo, con la conseguenza che le autovetture usate importate sono tassate maggiormente rispetto alle autovetture usate equivalenti disponibili sul mercato nazionale (v., in tal senso, sentenza 11 dicembre 1990, Commissione/Danimarca, citata, punto 22). Per tassare gli autoveicoli usati si deve pertanto prendere in considerazione il loro deprezzamento reale.
- 55 La Corte ha così dichiarato in contrasto con l'art. 95, primo comma, del Trattato la riscossione, da parte di uno Stato membro, di un'imposta che colpisce le autovetture usate provenienti da un altro Stato membro qualora l'ammontare dell'imposta, calcolato senza tener conto del deprezzamento reale dell'autovettura, sia superiore al valore residuale dell'imposta incorporato nel valore delle autovetture usate equivalenti già immatricolate sul territorio nazionale (v. le citate sentenze Nunes Tadeu, punto 20, e Gomez Valente, punto 23).
- 56 Si deve inoltre ricordare che per la valutazione del carattere di similarità sul quale è basato il divieto di cui all'art. 95, primo comma, del Trattato si deve verificare se i prodotti presentino proprietà analoghe e rispondano alle stesse esigenze dei consumatori (v. sentenza 15 marzo 2001, causa C-265/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2305, punto 42, e giurisprudenza citata).
- 57 Un sistema di tassazione dei veicoli a motore come quello controverso nelle cause principali è caratterizzato dalla presa in considerazione di stadi di commercializzazione diversi, in quanto, relativamente ad un veicolo usato già immatricolato

sul territorio nazionale, l'imposta sui veicoli a motore può essere stata pagata allo stato nuovo sulla base del valore d'acquisto del veicolo nuovo da parte dell'importatore ufficiale, il che esclude il suo margine di utile e quello degli eventuali grossisti e dettaglianti, mentre l'imposta sui veicoli a motore dovuta per i veicoli usati importati da un privato è calcolata sulla base del prezzo d'acquisto, per il consumatore, di un veicolo nuovo equivalente, che è in generale più elevato di quello pagato dall'importatore ufficiale.

58 Orbene, l'esame della compatibilità di un siffatto sistema di tassazione con l'art. 95, primo comma, del Trattato comporta che sia verificato che l'importo dell'imposta gravante sui veicoli usati importati non sia superiore all'importo dell'imposta residuale incorporato nel valore di un'autovettura d'occasione equivalente già immatricolata sul territorio nazionale. Ciò presuppone che il valore imponibile, definito in questi due casi con riferimento al valore di un veicolo nuovo, sia valutato nello stesso modo per i due termini del raffronto, senza prendere in considerazione stadi di commercializzazione diversi.

59 Poiché ciò non avviene necessariamente nel sistema di tassazione controverso nelle cause principali, non è escluso — come confermano i calcoli presentati dalla Commissione alla Corte e non contestati dal governo finlandese — che l'imposta gravante sul veicolo usato importato da un privato, come il sig. Siilin, calcolata sulla base del prezzo di vendita al consumatore di un veicolo nuovo equivalente, sia di importo superiore all'imposta residuale incorporata nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato sul territorio nazionale. Tale ipotesi si verificherebbe, per esempio, se quest'ultimo veicolo fosse stato tassato, allo stato nuovo, prendendo in considerazione uno stadio di commercializzazione in cui il suo valore fosse inferiore.

60 Un sistema di tassazione quale quello controverso nelle cause principali non esclude dunque del tutto che i veicoli usati importati siano assoggettati, in certi casi, ad un'imposta di ammontare più elevato di quello dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato sul territorio nazionale.

- 61 Di conseguenza, si deve risolvere la prima questione nel senso che l'art. 95, primo comma, del Trattato consente ad uno Stato membro di applicare ai veicoli usati importati da un altro Stato membro un sistema di tassazione in cui il valore imponibile è determinato con riferimento al valore in dogana definito dal codice doganale e dal suo regolamento d'applicazione, ma che esso osta a che il valore imponibile vari a seconda dello stadio di commercializzazione qualora possa conseguirne, almeno in taluni casi, che l'ammontare dell'imposta su un veicolo usato importato superi l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 62 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio intende, in sostanza, stabilire se l'art. 95, primo comma, del Trattato osti a che uno Stato membro applichi ai veicoli usati importati da un altro Stato membro un sistema di tassazione in cui l'imposta su tali veicoli:

— è uguale, durante i primi 6 mesi trascorsi dall'immatricolazione o dalla messa in circolazione del veicolo, all'imposta gravante su un veicolo nuovo equivalente, e

— è uguale, dal 7° al 150° mese di utilizzazione del veicolo, all'imposta su un veicolo nuovo equivalente, ridotta in modo lineare di una percentuale pari allo 0,5% per mese di calendario completo.

Osservazioni presentate alla Corte

- 63 Il sig. Siilin, dopo aver sostenuto che un sistema di tassazione dei veicoli usati importati che prenda in considerazione lo stadio di commercializzazione in cui interviene l'importatore è in contrasto con l'art. 95 del Trattato, ritiene che le riduzioni mensili previste all'art. 7 della legge sull'imposta sui veicoli a motore abbiano un'importanza solo marginale nella valutazione della quota residuale dell'imposta incorporata nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale. Infatti, esse non permetterebbero di evitare una discriminazione in quanto l'autovettura nuova che funge da riferimento per il calcolo dell'imposta sull'autovettura usata importata e l'autovettura nuova equivalente importata dall'importatore ufficiale avrebbero fin dall'inizio valori imponibili diversi.
- 64 Dopo aver ricordato che la Corte ha già affermato che la riduzione di un'imposta del genere non poteva essere lineare (sentenza Commissione/Grecia, citata, punto 22), il sig. Siilin conclude che le riduzioni previste dall'art. 7 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore sono in contrasto con l'art. 95 del Trattato.
- 65 Il sig. Siilin, fondandosi sulla citata sentenza Nunes Tadeu, sostiene che l'ammontare dell'imposta gravante su un'autovettura usata importata dev'essere calcolato in base all'imposta versata in occasione della prima immatricolazione di un'autovettura equivalente e dev'essere ridotto nella stessa misura in cui diminuisce il valore reale del detto veicolo usato.
- 66 Il sig. Siilin sostiene, di conseguenza, che l'imposta sui veicoli a motore comporta effetti discriminatori per le autovetture usate importate ed è quindi in contrasto con l'art. 95 del Trattato.

67 Secondo il governo finlandese, non è importante, nell'ambito della valutazione della compatibilità dell'imposta sui veicoli a motore con l'art. 95 del Trattato, che l'imposizione fiscale dei veicoli usati sia determinata con riferimento all'imposta relativa ad un'autovettura nuova equivalente. L'essenziale sarebbe, secondo la giurisprudenza della Corte, che le riduzioni applicate in relazione alla vetustà del veicolo corrispondano al deprezzamento reale di quest'ultimo.

68 Il governo finlandese fa valere che, di fatto, il deprezzamento reale dei veicoli è praticamente lineare, per cui nessun argomento tratto dal diritto comunitario permetterebbe di mettere in discussione le riduzioni previste all'art. 7 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore per calcolare il valore dei veicoli usati importati.

69 La Commissione sostiene che l'art. 95 del Trattato osta all'applicazione da parte di uno Stato membro di un sistema di tassazione in cui:

— o la diminuzione dell'imposta gravante sull'autovettura di riferimento è fissata in modo lineare e non si tiene conto del deprezzamento reale dell'autovettura usata;

— o i primi sei mesi successivi all'immatricolazione o alla messa in circolazione sono esclusi dal calcolo del deprezzamento dell'autovettura usata e non si tiene conto del deprezzamento reale di quest'ultima;

- o nell'imposizione non si tiene conto delle caratteristiche proprie del veicolo, se ne consegue che l'ammontare dell'imposta applicata a un'autovettura usata importata è superiore all'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un'autovettura d'occasione equivalente già immatricolata nello Stato membro considerato.
- 70 Così, secondo la Commissione, la mancata presa in considerazione del deprezzamento dell'autovettura durante i primi sei mesi successivi alla sua immatricolazione o alla sua messa in circolazione non corrisponde alla realtà. Analogamente, un sistema di tassazione in cui, allo scadere di questi primi sei mesi, l'imposta (teorica) gravante sull'autovettura di riferimento viene ridotta in modo lineare sarebbe in contrasto con l'art. 95 del Trattato, in quanto non consentirebbe di tener conto del deprezzamento reale dell'autovettura.
- 71 La Commissione riconosce che è impossibile determinare in maniera generalizzata l'ammontare effettivo del deprezzamento di un'autovettura, il quale dipende da numerosi fattori variabili a seconda degli Stati oppure del tipo o del modello dei veicoli. Poiché l'autovettura del sig. Siilin è stata importata nella Repubblica di Finlandia nel 1998, bisognerebbe, per determinare l'ammontare del deprezzamento reale del veicolo di riferimento, porsi nelle condizioni esistenti all'epoca in tale Stato membro.
- 72 La Commissione rileva, a tal proposito, che il governo finlandese ha segnalato l'esistenza di studi realizzati nel 1998 per valutare il deprezzamento medio mensile di una trentina di modelli di autovetture da turismo sul mercato finlandese. Nel giugno 1998, il governo finlandese avrebbe, in particolare, dichiarato al Parlamento finlandese che, sulla base di tali studi, la legge relativa all'imposta sui veicoli a motore doveva essere modificata per far sì che il regime di riduzione dell'imposta in relazione alla vetustà dei veicoli corrispondesse più

esattamente al deprezzamento verificatosi sul mercato finlandese. La Commissione si meraviglia pertanto del fatto che il governo finlandese intervenga nell'ambito della presente causa per difendere un tributo accertato nell'aprile 1998 e che sostenga che l'applicazione del regime di riduzione dell'imposta in vigore in tale periodo è compatibile con gli obblighi di cui all'art. 95 del Trattato.

Giudizio della Corte

- 73 Per risolvere la seconda questione si deve, in primo luogo, esaminare se l'art. 95, primo comma, del Trattato permetta che una normativa nazionale si fondi, per determinare il valore imponibile di un veicolo usato importato, sul valore di un veicolo nuovo.
- 74 A tal proposito si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il veicolo che funge da riferimento per calcolare l'imposta dovuta su un veicolo usato importato dev'essere un veicolo equivalente.
- 75 Prodotti quali le autovetture sono simili ai sensi dell'art. 95, primo comma, del Trattato se le loro proprietà e le esigenze che essi soddisfano li collocano in un rapporto di concorrenza, dipendendo il grado di concorrenza tra due modelli dalla loro rispondenza a diverse esigenze, in particolare relative a prezzo, dimensioni, comodità, prestazioni, consumo, durata e affidabilità (citata sentenza 15 marzo 2001, Commissione/Francia, punto 43).

- 76 Come rileva l'avvocato generale al paragrafo 71 delle sue conclusioni, il veicolo di riferimento dev' essere quello che presenta le caratteristiche più vicine a quelle del veicolo importato, il che implica la presa in considerazione del modello, del tipo e di altre caratteristiche, quali il modo di propulsione o gli accessori.
- 77 In secondo luogo, si deve verificare se l'art. 95, primo comma, del Trattato permetta che una normativa nazionale in materia di imposizione fiscale sui veicoli usati importati preveda una riduzione dell'imposta che è lineare e che inizia solamente alla scadenza dei primi sei mesi successivi all'immatricolazione o alla messa in circolazione del veicolo.
- 78 A tal proposito, si deve ricordare che, al punto 22 della citata sentenza Commissione/Grecia, la Corte ha affermato che la diminuzione annua del valore degli autoveicoli di solito è di gran lunga superiore al 5%, che tale deprezzamento non è lineare, in particolare durante i primi anni in cui risulta molto più elevato che in seguito, e che questo fenomeno continua al di là del quarto anno di immissione in circolazione degli autoveicoli. Occorre aggiungere che il deprezzamento di un autoveicolo comincia dal momento del suo acquisto o della sua messa in circolazione.
- 79 Pertanto, si deve rilevare che un sistema di tassazione in cui l'imposta su un veicolo usato importato corrisponde all'imposta dovuta su un veicolo nuovo equivalente, ridotta dello 0,5% al mese a partire dallo scadere dei primi sei mesi seguenti alla immatricolazione o alla messa in circolazione del veicolo, non è compatibile con gli obblighi di cui all'art. 95, primo comma, del Trattato, in quanto non tiene conto del deprezzamento reale di tale veicolo usato.

80 Pertanto, si deve risolvere la seconda questione nel senso che l'art. 95, primo comma, del Trattato osta a che uno Stato membro applichi ai veicoli usati importati da un altro Stato membro un sistema di tassazione in cui l'imposta su tali veicoli:

- è uguale, durante i primi sei mesi trascorsi dall'immatricolazione o dalla messa in circolazione del veicolo, all'imposta gravante su un veicolo nuovo equivalente, ed
- è uguale, dal 7° al 150° mese d'utilizzazione del veicolo, all'imposta su un veicolo nuovo equivalente, ridotta in modo lineare in ragione di una percentuale pari allo 0,5% per mese di calendario completo,

in quanto un simile sistema di tassazione non tiene conto del deprezzamento reale del veicolo e non permette di garantire in qualsiasi caso che l'ammontare dell'imposta da esso determinata non ecceda l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

Sulla terza questione pregiudiziale

81 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se, quando uno Stato membro applica ai veicoli usati importati da altri Stati membri un sistema di tassazione in cui il deprezzamento reale dei veicoli è definito in modo generale ed astratto in base a criteri determinati dal diritto nazionale, l'art. 95, primo

comma, del Trattato imponga un esame delle caratteristiche proprie di ciascun veicolo per assicurarsi che l'ammontare dell'imposta applicata non sia mai superiore all'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

Osservazioni presentate alla Corte

- 82 Secondo il governo finlandese, non è necessario, per prendere in considerazione il deprezzamento dei veicoli, prevedere valutazioni particolari del valore di ciascuno di essi. Un metodo di calcolo definito dalla legge sarebbe sufficiente a tal fine qualora si fondi su criteri oggettivi e non possa essere considerato come un ostacolo al funzionamento del mercato interno. Tale governo sostiene quindi che è compatibile con l'art. 95, primo comma, del Trattato, calcolare la riduzione dell'imposta sui veicoli a motore dovuta in Finlandia sulla base del deprezzamento medio del valore delle autovetture.
- 83 La Commissione richiama la citata sentenza Gomez Valente, da cui risulterebbe che un sistema di tassazione fondato su criteri generali è compatibile con l'art. 95, primo comma, del Trattato purché sia privo di qualsiasi effetto discriminatorio e i proprietari di veicoli usati importati possano proporre ricorso per contestare l'applicazione al loro veicolo del metodo di calcolo fondato su criteri generali.
- 84 La Commissione sostiene che tali condizioni presuppongono che i criteri utilizzati per calcolare l'imposta siano resi pubblici, il che non avverrebbe per quanto riguarda il sistema di imposizione controverso nelle cause principali. Le autorità finlandesi non avrebbero né pubblicato né comunicato alle persone che ne avevano fatto richiesta nei loro confronti i risultati degli studi sui quali esse si fondano per determinare il valore imponibile dei veicoli usati importati e il

deprezzamento in relazione alla vetustà. Nulla nei documenti ufficiali e nei documenti prodotti agli atti dimostrerebbe l'obiettività e l'affidabilità scientifica degli studi condotti sul mercato finlandese. Inoltre, l'amministrazione fiscale finlandese avrebbe rifiutato di trasmettere informazioni che consentissero di calcolare l'ammontare dell'imposta sui veicoli nuovi, nonché l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore delle autovetture usate già immatricolate nel territorio nazionale.

Giudizio della Corte

- 85 Dal punto 26 della citata sentenza Gomes Valente risulta che un sistema di imposizione degli autoveicoli usati importati che prenda in considerazione il deprezzamento reale degli autoveicoli sulla base di criteri generali è compatibile con l'art. 95, primo comma, del Trattato solo se è conformato in modo da escludere, tenuto conto delle ragionevoli approssimazioni inerenti ad un sistema di questo tipo, ogni effetto discriminatorio.
- 86 A tal proposito la Corte ha già menzionato i fattori di deprezzamento che possono essere presi in considerazione affinché il metodo di calcolo forfettario dell'imposta sui veicoli a motore usati importati rispecchi in maniera precisa il deprezzamento reale di questi ultimi e sia il più idoneo a conseguire l'obiettivo di un'imposizione di tali veicoli che non sia, tenuto conto delle ragionevoli approssimazioni inerenti ad ogni altro sistema di questo tipo, superiore all'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore dei veicoli usati equivalenti già immatricolati sul territorio nazionale (v. sentenza Gomes Valente, citata, punto 28).
- 87 La compatibilità di un siffatto sistema con l'art. 95, primo comma, del Trattato presuppone in ogni caso che siano portati a conoscenza del pubblico i criteri su cui si fonda il metodo di calcolo forfettario del deprezzamento dei veicoli.

88 Essa presuppone inoltre che il proprietario di un veicolo usato importato abbia la possibilità di contestare l'applicazione di un metodo di calcolo forfettario a tale veicolo per dimostrare che esso conduce ad un'imposizione superiore rispetto all'ammontare del valore residuale dell'imposta incorporato nel valore dei veicoli usati equivalenti già immatricolati nel territorio nazionale (Gomes Valente, citata, punto 32).

89 Si deve pertanto risolvere la terza questione nel senso che, qualora uno Stato membro applichi ai veicoli usati importati da altri Stati membri un sistema di tassazione in cui il deprezzamento reale dei veicoli è definito in modo generale e astratto sulla base di criteri determinati dal diritto nazionale, l'art. 95, primo comma, del Trattato impone che tale sistema di tassazione sia strutturato in modo tale da escludere, tenuto conto delle ragionevoli approssimazioni inerenti ad un sistema di questo tipo, ogni effetto discriminatorio. Un simile obbligo presuppone, da un lato, la pubblicità dei criteri su cui è fondato il metodo di calcolo forfettario del deprezzamento dei veicoli e, dall'altro, la possibilità per il proprietario di un veicolo usato importato da un altro Stato membro di contestare l'applicazione di un metodo di calcolo forfettario a tale veicolo, il che può portare a dover esaminare le caratteristiche proprie di quest'ultimo per accertarsi che l'imposta che gli viene applicata non sia superiore all'imposta residuale incorporata nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

Sulle questioni relative all'imposta sul valore aggiunto

90 Con le sue questioni dalla quarta alla sesta, il giudice del rinvio mira in sostanza a sapere se l'imposta denominata «imposta sul valore aggiunto» e basata sull'imposta sui veicoli a motore, da un lato, costituisca un'«imposta sul valore aggiunto» ai sensi della sesta direttiva e, dall'altro, sia compatibile con gli artt. 33 di tale direttiva e 95, primo comma, del Trattato.

Sulla quarta e sulla quinta questione pregiudiziale

- 91 Con la quarta e con la quinta questione, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se un'imposta come quella controversa nelle cause principali, che il diritto nazionale definisce come «imposta sul valore aggiunto» basata sull'imposta sui veicoli a motore, costituisca un'«imposta sul valore aggiunto» ai sensi della sesta direttiva e se sia compatibile con l'art. 33 della stessa direttiva.

Osservazioni presentate alla Corte

- 92 Per il sig. Siilin come per la Commissione, l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore costituisce un'«imposta sul valore aggiunto» ai sensi della sesta direttiva. Secondo il sig. Siilin, essa presenta caratteristiche particolari identiche a quelle dell'imposta sul valore aggiunto. Così, essa potrebbe essere dedotta secondo le modalità di cui all'art. 102, n. 1, punto 4, della legge sull'IVA. Inoltre, essa avrebbe natura generale.
- 93 La Commissione fa valere, senza chiarire ulteriormente la sua posizione, che l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore, quale descritta dal giudice del rinvio, soddisfa tutti i criteri di un'imposta sul valore aggiunto. Essa sottolinea che tale imposta finlandese, istituita nel dicembre 1994 dall'art. 5 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore, è stata espressamente prevista nella legge sull'IVA, che, nelle diverse proposte di legge presentate nel 1994, è stato sottolineato che si trattava di un'imposta sul valore aggiunto e che lo scopo era quello di far pagare al consumatore, per l'autovettura da lui importata direttamente, un'imposta sul valore aggiunto che si aggiungesse all'imposta sui veicoli a motore.

- 94 La Commissione sostiene inoltre che risulta chiaramente dal progetto di legge che istituisce l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore che essa era volta a compensare l'impatto sulle entrate fiscali della soppressione, al momento dell'adesione della Repubblica di Finlandia all'Unione europea, della riscossione di dazi doganali sulle merci provenienti dagli altri Stati membri. In tal modo si sarebbe ritenuto che, se non fosse stata decisa la riscossione di un'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore, si sarebbe verificata una perdita di parecchie centinaia di milioni di FIM nel gettito dell'imposta sul valore aggiunto.
- 95 La Commissione aggiunge che la riscossione dell'imposta basata sull'imposta sulle autovetture è in contrasto con la sesta direttiva, in particolare con l'art. 2, con l'art. 7, n. 1, in combinato disposto con l'art. 10, e con l'art. 28 bis di quest'ultima. Innanzi tutto, tale imposta sarebbe in contrasto con l'art. 2 della sesta direttiva in quanto sarebbe riscossa in mancanza di uno dei fatti generatori dell'imposta sul valore aggiunto previsti da tale disposizione. Così, essa non sarebbe riscossa per un'operazione commerciale effettuata sul territorio nazionale da un soggetto passivo o per un'importazione prevista da tale art. 2. Inoltre, tale imposta non sarebbe riscossa in seguito all'arrivo della merce sul territorio comunitario o alla sua importazione in Finlandia. Infine, non si tratterebbe dell'imposta sul valore aggiunto prelevata sugli acquisti intracomunitari definiti all'art. 28 bis della sesta direttiva.
- 96 Il governo finlandese sostiene che, nonostante la sua denominazione, l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore e riscossa all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto non deve essere considerata come un'«imposta sul valore aggiunto» ai sensi della sesta direttiva e non è vietata dall'art. 33 di tale direttiva.
- 97 Infatti, tale imposta, prevista da una disposizione della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore e calcolata secondo le modalità fissate da questa stessa legge, sarebbe riscossa indipendentemente dall'imposta sul valore aggiunto. Soprattutto, essa non presenterebbe le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore non

sarebbe di applicazione generale, avrebbe esclusivamente come fatto generatore il pagamento dell'imposta sui veicoli a motore, sarebbe di conseguenza riscossa una sola volta e non colpirebbe il valore aggiunto di beni e di servizi.

Giudizio della Corte

- 98 In via preliminare, si deve rilevare che la qualifica di imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva dipende non dalla denominazione di un'imposta nazionale nella normativa che la istituisce, ma dalla questione di stabilire se tale imposta nazionale presenti le caratteristiche essenziali di un'imposta sul valore aggiunto ai sensi della direttiva stessa.
- 99 La Corte ha già precisato che caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto sono le seguenti: l'IIVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate precedentemente; infine, si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione, sicché, in definitiva, la tassa va a carico del consumatore finale (v. sentenza 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Pelzl e a., Racc. pag. I-3319, punto 21, e giurisprudenza citata).
- 100 Orbene, un'imposizione come l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore descritta dal giudice del rinvio non presenta tali caratteristiche.

- 101 Così, in primo luogo, l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore non costituisce un'imposta generale poiché non è destinata a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato (v., in tal senso, sentenze 16 dicembre 1992, causa C-208/91, Beaulande, Racc. pag. I-6709, punto 16, e 17 settembre 1997, causa C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Rac. pag. I-5053, punto 17). Infatti, risulta dall'art. 5 della legge relativa all'imposta sui veicoli a motore, in combinato disposto con l'art. 1 della stessa legge, che l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore riguarda di fatto solo una categoria limitata di beni, vale a dire taluni veicoli. Essa non si applica pertanto in via generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi. Essa ha, d'altra parte, per solo fatto generatore la riscossione dell'imposta dovuta al momento dell'immatricolazione o della messa in circolazione di tali veicoli.
- 102 In secondo luogo, l'ammontare dell'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore non è proporzionale al prezzo dei beni. Tale importo è solo indirettamente in relazione al prezzo di un veicolo. Infatti, come rilevato dal governo finlandese, la base imponibile di tale imposta non è il valore del veicolo, ma l'ammontare dell'imposta sui veicoli a motore, calcolato a sua volta sulla base del prezzo del veicolo.
- 103 In terzo ed ultimo luogo, l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore non deve essere versata ad ogni stadio del processo di produzione e di distribuzione, elemento peraltro necessario perché un'imposta sia qualificata come imposta sul valore aggiunto (v. sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot, Racc. pag. 3759, punto 15; 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi, Racc. pag. I-2947, punto 12, e 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co., Racc. pag. I-1157, punto 49), ma unicamente al momento della riscossione dell'imposta sui veicoli a motore. Tale imposta non ha d'altronde l'effetto di colpire il valore aggiunto ad uno stadio determinato del processo di produzione e di distribuzione, ma il valore totale.
- 104 A questo punto si deve esaminare la compatibilità dell'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore con l'art. 33 della sesta direttiva.

- 105 L'art. 33 della sesta direttiva osta al mantenimento o all'introduzione di imposte di registro o di altri tipi di imposte, diritti e tasse, che presentino le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto. La Corte ha precisato che la disposizione summenzionata non si oppone al mantenimento o all'introduzione di un'imposta, purché essa non presenti una di queste caratteristiche (v. citata sentenza EKW e Wein & Co., punto 23, e giurisprudenza citata).
- 106 Nei limiti in cui non presenta le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi della sesta direttiva, l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore non è in contrasto con le disposizioni dell'art. 33 di tale direttiva.
- 107 La quarta e quinta questione debbono pertanto essere risolte nel senso che un'imposta come quella controversa nelle cause principali, qualificata dal diritto nazionale come «imposta sul valore aggiunto» basata sull'imposta sui veicoli a motore, non costituisce un'«imposta sul valore aggiunto» ai sensi della sesta direttiva ed è compatibile con l'art. 33 della stessa direttiva.

Sulla sesta questione pregiudiziale

- 108 Con la sesta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 95, primo comma, del Trattato osti alla riscossione di un'imposta come quella controversa nelle cause principali, che è basata sull'imposta sui veicoli a motore.

Osservazioni presentate alla Corte

109 Il governo finlandese sostiene che l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore è compatibile con l'art. 95 del Trattato, in quanto essa colpirebbe in eguale misura tutti i veicoli.

110 Per la Commissione, l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore costituisce una tassa di effetto equivalente ai dazi doganali, in contrasto con gli artt. 23 CE e 25 CE. Nella pratica, infatti, tale imposta impedirebbe al privato che non sia debitore dell'imposta sul valore aggiunto di importare autovetture nuove ed usate in Finlandia.

111 Nel caso in cui, tuttavia, la Corte statuisse che l'imposta basata sull'imposta sulle autovetture non costituisce una tassa di effetto equivalente, la Commissione fa valere che tale imposta produce effetti discriminatori a danno dei veicoli usati importati, in quanto, in base all'art. 102, n. 1, punto 4, della legge sull'IVA, il debitore dell'imposta sul valore aggiunto ha il diritto di dedurre l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore nell'ambito di un'attività commerciale assoggettata all'imposizione fiscale, mentre, nella pratica, il consumatore privato che ha acquistato un'autovettura usata in un altro Stato membro non ha diritto a tale deduzione. Tale consumatore si troverebbe, di conseguenza, in una situazione meno vantaggiosa dell'acquirente di un'autovettura usata già immatricolata nel territorio nazionale, il quale non dovrebbe pagare l'imposta sui veicoli a motore né l'imposta basata su quest'ultima in quanto tali imposte sono già state versate per tale autovettura quando essa era allo stato nuovo. L'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore sarebbe pertanto incompatibile con l'art. 95 del Trattato in quanto non si applicherebbe alle autovetture usate già immatricolate nel territorio nazionale, per le quali l'imposta sui veicoli a motore è già stata pagata, ma alle autovetture usate importate da un altro Stato membro.

Giudizio della Corte

- 112 Per quanto riguarda la valutazione della compatibilità con l'art. 95, primo comma, del Trattato di un'imposizione come l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore, si deve rilevare che tale tributo, come l'imposta su cui esso è basato, viene richiesto una sola volta, prima dell'immatricolazione o della messa in circolazione di un'autovettura in Finlandia. Un'imposta del genere non deve quindi più essere versata per un'autovettura usata che sia già stata assoggettata all'imposta stessa al momento della sua immatricolazione o della sua messa in circolazione allo stato nuovo, sulla base del valore che essa aveva in quel momento.
- 113 Si deve pertanto respingere l'argomento della Commissione secondo cui l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore sarebbe in contrasto con l'art. 95, primo comma, del Trattato, in quanto essa non si applicherebbe alle autovetture usate già immatricolate nel territorio nazionale, ma alle autovetture usate importate da un altro Stato membro. Inoltre, non è pertinente il fatto che un'imposta del genere sia deducibile nell'ambito dell'esercizio di un'attività professionale.
- 114 Poiché l'imposta prevista all'art. 5 della legge sull'imposta sui veicoli a motore è appunto basata sull'imposta sui veicoli a motore, la sua compatibilità con l'art. 95, primo comma, del Trattato dev'essere valutata secondo le stesse modalità di quella dell'imposta sui veicoli a motore. Di conseguenza, tale disposizione del Trattato osta ad un'imposta come l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore qualora l'importo riscosso in base a tale imposta su un veicolo usato importato superi l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.
- 115 Per quanto riguarda la qualificazione di tassa di effetto equivalente, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza consolidata, richiamata da ultimo

nella sentenza 23 aprile 2002, causa C-234/99, Nygård (Racc. pag. I-3657, punto 17), le disposizioni relative alle tasse di effetto equivalente e quelle concernenti imposizioni interne discriminatorie non sono applicabili cumulativamente, di modo che, nel sistema del Trattato, una stessa imposizione non può appartenere contemporaneamente a queste due categorie.

116 Poiché l'imposta basata sull'imposta sui veicoli a motore costituisce un'imposizione interna discriminatoria qualora l'importo riscosso in base a tale imposta su un veicolo usato importato superi l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un autoveicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale, essa non può contemporaneamente costituire una tassa di effetto equivalente.

117 Si deve pertanto risolvere la sesta questione nel senso che l'art. 95, primo comma, del Trattato osta alla riscossione di un'imposta come quella controversa nelle cause principali, basata sull'imposta sui veicoli a motore, qualora l'ammontare riscosso in base a tale imposta su un veicolo usato importato da un altro Stato membro superi l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

Sulle spese

118 Le spese sostenute dal governo finlandese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Korkein hallinto-oikeus con ordinanza 15 marzo 2000, dichiara:

- 1) L'art. 95, primo comma, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 90, primo comma, CE) consente ad uno Stato membro di applicare ai veicoli usati importati da un altro Stato membro un sistema di tassazione in cui il valore imponibile è determinato con riferimento al valore in dogana definito dai regolamenti (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, e della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni di applicazione del regolamento n. 2913/92, ma esso osta a che il valore imponibile vari a seconda dello stadio di commercializzazione qualora possa conseguirne, almeno in taluni casi, che l'ammontare dell'imposta su un veicolo usato importato superi l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

- 2) L'art. 95, primo comma, del Trattato osta a che uno Stato membro applichi ai veicoli usati importati da un altro Stato membro un sistema di tassazione in cui l'imposta su tali veicoli:

— è uguale, durante i primi sei mesi trascorsi dall'immatricolazione o dalla messa in circolazione del veicolo, all'imposta gravante su un veicolo nuovo equivalente, ed

— è uguale, dal 7° al 150° mese di utilizzazione del veicolo, all'imposta gravante su un veicolo nuovo equivalente, ridotta in modo lineare in ragione di una percentuale pari allo 0,5% per mese di calendario completo,

in quanto un simile sistema di tassazione non tiene conto del deprezzamento reale del veicolo e non permette di garantire in qualsiasi caso che l'ammontare dell'imposta da esso fissato non ecceda l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

- 3) Qualora uno Stato membro applichi ai veicoli usati importati da altri Stati membri un sistema di tassazione in cui il reale deprezzamento dei veicoli è definito in modo generale ed astratto sulla base di criteri determinati dal diritto nazionale, l'art. 95, primo comma, del Trattato impone che tale sistema di tassazione sia strutturato in modo tale da escludere, tenuto conto delle ragionevoli approssimazioni inerenti ad un sistema di questo tipo, qualsiasi effetto discriminatorio. Un simile obbligo presuppone, da un lato, la pubblicità dei criteri sui cui è fondato il metodo di calcolo forfettario del deprezzamento dei veicoli e, dall'altro, la possibilità per il proprietario di un veicolo usato importato da un altro Stato membro di contestare l'applicazione di un metodo di calcolo forfettario a tale veicolo, il che può portare a dover esaminare le caratteristiche proprie di quest'ultimo per accertarsi che l'imposta che gli viene applicata non sia superiore all'imposta residuale incorporata nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.
- 4) Un'imposta come quella controversa nelle cause principali, qualificata dal diritto nazionale come «imposta sul valore aggiunto» basata sull'imposta sui veicoli a motore, non costituisce un'«imposta sul valore aggiunto» ai sensi della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia

di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CE, che modifica la direttiva 77/388 in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione, ed è compatibile con l'art. 33 della stessa direttiva.

- 5) L'art. 95, primo comma, del Trattato osta alla riscossione di un'imposta come quella controversa nelle cause principali, basata sull'imposta sui veicoli a motore, qualora l'ammontare riscosso in base a tale imposta su un veicolo usato importato da un altro Stato membro superi l'ammontare dell'imposta residuale incorporato nel valore di un veicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

Jann

von Bahr

La Pergola

Wathelet

Timmermans

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 settembre 2002.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

P. Jann