Arrêt de la Cour
Causa C-387/01

Harald Weigel e Ingrid Weigel

contro

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Libera circolazione dei lavoratori — Importazione di autoveicolo — Imposta sul consumo normale di carburante (“Normverbrauchsabgabe”) — Dazi doganali e tasse di effetto equivalente — Imposizioni fiscali discriminatorie — Sesta direttiva IVA — Imposta sulla cifra d'affari»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Franchigie fiscali in materia di importazione definitiva di beni personali dei privati — Direttiva 83/183 — Ambito di applicazione — Imposta sul consumo gravante sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati — Esclusione*

(Direttiva del Consiglio 83/183/CEE, art. 1)

2. *Libera circolazione delle persone — Lavoratori — Parità di trattamento — Imposta sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati — Ammissibilità*

(Artt. 12 CE e 39 CE)

3. *Disposizioni fiscali — Imposizioni interne — Imposta sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati — Qualifica di imposizione interna e non di tassa di effetto equivalente*

(Artt. 23 CE, 25 CE e 90 CE)

4. *Disposizioni fiscali — Imposizioni interne — Imposta sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati — Importo dell'imposta non eccedente quello dell'imposta residuale incorporato nel valore degli autoveicoli equivalenti sul mercato nazionale — Ammissibilità — Imposta aggiuntiva — Inammissibilità*

(Art. 90 CE)

1. La direttiva 83/183, relativa alle franchigie fiscali applicabili alle importazioni definitive di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro, non osta all'applicazione di un'imposta sul consumo gravante sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati ad un privato, proveniente da uno Stato membro, che si stabilisce in un altro Stato membro a seguito del cambiamento del suo luogo di lavoro e, in tale contesto, importa la propria autovettura in quest'ultimo Stato, qualora il fatto generatore di tale imposta non sia l'importazione, ma la prima immatricolazione sul territorio nazionale, che non è necessariamente connessa all'operazione di importazione. Un siffatto tributo deve così essere considerato escluso dalla sfera di applicazione della franchigia prevista all'art. 1, n. 2, della detta direttiva.

(v. punti 47, 49)

2. Gli artt. 39 CE e 12 CE non ostano a che un privato, proveniente da uno Stato membro, che si stabilisce in un altro Stato membro a seguito del cambiamento del suo luogo di lavoro e, in tale contesto, importa la propria autovettura in quest'ultimo Stato venga assoggettato ad un'imposta sul consumo gravante sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati.

Se è vero che una siffatta imposta può incidere negativamente sulla scelta dei lavoratori migranti di esercitare il loro diritto di libera circolazione, il Trattato non garantisce tuttavia al lavoratore che il trasferimento delle sue attività in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva precedentemente sia neutrale sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in materia, un simile trasferimento può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per i lavoratori sul piano delle imposte indirette. Ne risulta che, in linea di principio, un eventuale svantaggio rispetto alla situazione in cui il lavoratore esercitava le sue attività prima del trasferimento non è contrario alle disposizioni dell'art. 39 CE, se il regime controverso non crea condizioni di svantaggio per detto lavoratore rispetto a quelli che già in precedenza erano assoggettati ad esso.

(v. punti 54-55, 60, dispositivo 1)

3. Un'imposta sul consumo gravante sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati costituisce un'imposizione interna la cui compatibilità con il diritto comunitario dev'essere esaminata alla luce non degli artt. 23 CE e 25 CE, relativi alle tasse di effetto equivalente, ma dell'art. 90 CE, relativo alle imposizioni interne, qualora essa presenti palesemente carattere fiscale e venga riscossa non a causa dell'attraversamento della frontiera dello Stato membro che l'ha istituita, bensì in considerazione di altri fatti generatori, tra i quali la prima immatricolazione dell'autovettura nel territorio di tale Stato, e fa parte così di un regime generale di tributi interni che colpisce sistematicamente categorie di merci.

(v. punti 64-65, 81, dispositivo 2)

4. L'art. 90 CE deve essere interpretato nel senso che non osta ad un'imposta sul consumo gravante sull'immatricolazione degli autoveicoli usati importati qualora l'entità dell'imposta medesima rifletta con precisione il deprezzamento effettivo degli autoveicoli usati importati da un privato e permetta di conseguire l'obiettivo di una tassazione dei veicoli medesimi che non sia in nessun caso superiore all'importo dell'imposta residuale incorporato nel valore degli autoveicoli usati equivalenti già immatricolati nel territorio nazionale.

Il detto obbligo osta, per contro, alla riscossione, in caso di importazione da parte di un privato di un autoveicolo usato proveniente da un altro Stato membro, di un'addizionale del 20% dell'imposta di cui trattasi qualora tale imposta addizionale del 20% sia in generale calcolata unicamente sull'imposta di base gravante sugli autoveicoli usati importati e si applichi solo eccezionalmente a quella gravante sulle operazioni puramente nazionali.

(v. punti 81, 87, 89, dispositivo 3-4)

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
29 aprile 2004(1)

«Libera circolazione dei lavoratori – Importazione di autoveicolo – Imposta sul consumo normale di

carburante (“ Normverbrauchsabgabe”) – Dazi doganali e tasse di effetto equivalente –
Imposizioni fiscali discriminatorie – Sesta direttiva IVA – Imposta sulla cifra d'affari»

Nel procedimento C-387/01,
avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte, a norma dell'art.
234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria) nella causa dinanzi ad esso pendente tra
Harald Weigel, Ingrid Weigel

e

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 12 CE, 23 CE, 25 CE, 39 CE e 90 CE, nonché
della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle
legislazioni degli Stati membri relative all'imposta 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 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta
sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva
77/388/CEE (GU L 376, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),,

composta dal sig. V. Skouris, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, dai sigg. C.
Gulmann, J.-P. Puissechet e R. Schintgen, e dalla sig.ra N. Colneric (relatore), giudici,
avvocato generale: sig. A. Tizzano
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale
viste le osservazioni scritte presentate:

– per i sigg. Weigel, dal sig. W. Weh, Rechtsanwalt;
– per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;
– per il governo danese, dai sigg. J. Molde e J. Bering Liisberg, in qualità di agenti;
– per il governo finlandese, dalla sig.ra E. Bygglin, in qualità di agente;
– per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di
agenti,
sentite le osservazioni orali dei sigg. Weigel, rappresentati dai sigg. W. Weh e W. Simmer,
Rechtsanwälte, del governo austriaco, rappresentato dal sig. F. Sutter, in qualità di agente, del
governo danese, rappresentato dal sig. J. Molde, del governo finlandese, rappresentato dalla
sig.ra T. Pynnä, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross,
all'udienza del 10 aprile 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 luglio 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 20 settembre 2001, pervenuta in cancelleria l'8 ottobre seguente, il
Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, tre questioni
pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 12 CE, 23 CE, 25 CE, 39 CE e 90 CE, nonché

della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle barriere fiscali, la direttiva 77/388 (GU L 376, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra i coniugi Weigel e la Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, in merito all'imposta sul consumo normale di carburante («Normverbrauchsabgabe»; in prosieguo: la «NoVA») alla quale essi sono stati assoggettati a seguito dell'immatricolazione, in Austria, degli autoveicoli di loro proprietà all'atto del trasferimento della loro residenza in tale Stato membro.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

Le disposizioni del Trattato CE

3 L'art. 12, primo comma, CE così dispone:

«Nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità».

4 L'art. 23, n. 1, CE prevede quanto segue:

«La Comunità è fondata sopra un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi».

5 L'art. 25 CE dispone:

«I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale».

6 L'art. 39 CE così recita:

«1. La libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità è assicurata.

2. Essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

3. Fatte salve le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, essa importa il diritto:

a) di rispondere a offerte di lavoro effettive;

b) di spostarsi liberamente a tal fine nel territorio degli Stati membri;

c) di prendere dimora in uno degli Stati membri al fine di svolgervi un'attività di lavoro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali;

d) di rimanere, a condizioni che costituiranno l'oggetto di regolamenti di applicazione stabiliti dalla Commissione, sul territorio di uno Stato membro, dopo aver occupato un impiego.

4. Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili agli impieghi nella pubblica amministrazione».

7 L'art. 90, primo comma, CE, prevede quanto segue:

«Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari».

Il diritto derivato

8 L'art. 2 della sesta direttiva così recita:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

9 L'art. 17 della sesta direttiva prevede, nei casi elencati dalla disposizione medesima, un diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte.

10 L'art. 33, n. 1, della sesta direttiva prevede quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

11 La direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/183/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili alle importazioni definitive di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro (GU L 105, pag. 64), mira all'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione delle persone nella Comunità europea. L'art. 1 della detta direttiva ne definisce la sfera di applicazione come segue:

«1. Gli Stati membri concedono, alle condizioni e nei casi indicati in seguito, una franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle accise e dalle altre imposte sul consum[o] normalmente esigibili all'atto dell'importazione definitiva, da parte di privati, di beni personali provenienti da un altro Stato membro.

2. Non sono presi in considerazione dalla presente direttiva i diritti e le imposte specifici e/o periodici concernenti l'utilizzazione di questi beni all'interno del paese, quali ad esempio diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione di autoveicoli, tasse di circolazione stradale, canoni televisivi».

12 Ai sensi dell'art. 2 del regolamento (CEE) del Consiglio 28 marzo 1983, n. 918, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (GU L 105, pag. 1), fatti salvi gli artt. 3^o e 10, sono ammessi in franchigia dai dazi all'importazione i beni personali importati da persone fisiche che trasferiscono la loro residenza normale nel territorio doganale della Comunità.

La normativa nazionale

13 L'Abgabenänderungsgesetz 1991 (legge di riforma tributaria del 1991, BGBl. n. 695/1991) ha introdotto nell'ordinamento giuridico austriaco il Normverbrauchsabgabegesetz (legge relativa all'imposta sul consumo normale di carburante; in prosieguo: il «NoVAG»). Tale legge, modificata nel 1995 (BGBl. n. 21/1995) e nel 1996 (BGBl. n. 201/1996) si applica, ai termini dell'art. 15, n. 1, della medesima, alle fattispecie successive al 31 dicembre 1991.

14 L'art. 1 del NoVAG così recita:

«Sono soggette alla NoVA [“Normverbrauchsabgabe”] le operazioni seguenti:

1. La cessione di autoveicoli non ancora immatricolati nel territorio nazionale, nonché di veicoli adibiti ad uso dimostrativo, effettuata a titolo oneroso nel territorio nazionale da un imprenditore (...) nell'ambito della propria impresa (...).

2. La locazione a fini commerciali, nel territorio nazionale, di autoveicoli non ancora immatricolati (...).

3. La prima immatricolazione di autoveicoli su territorio nazionale, ad eccezione dei veicoli adibiti ad uso dimostrativo, sempreché tali veicoli non siano stati già soggetti ad imposta ai sensi dei precedenti punti 1 o 2 ovvero non abbia avuto luogo, successivamente all'assoggettamento ad imposta, un rimborso ai sensi dell'art. 12, n. 1.

(...).

15 Ai termini dell'art. 1, punto 4, del NoVAG, sono soggetti alla NoVA, segnatamente, la cessione, il consumo per fini propri mediante l'utilizzazione, a fini privati, di un veicolo di proprietà di una società («Eigenverbrauch durch Entnahme») e la modifica dell'uso privilegiato di autoveicoli esentati ai sensi dell'art. 3, n. 3, della legge medesima.

16 Ai sensi dell'art. 2, punti 1 e 2, del NoVAG, sono considerati autoveicoli i motoveicoli e le autovetture da turismo sulla base delle indicazioni risultanti dalle voci più dettagliate della classificazione tariffaria della nomenclatura combinata.

17 Ai termini dell'art. 4, punto 1, del NoVAG, la NoVA è dovuta nei casi di cessione (art. 1, punti 1 e 4, della detta legge) e di locazione a fini commerciali (art. 1, punto 2), di consumo per fini propri e di modifica dell'uso (art. 1, punto 4), da parte del soggetto passivo che effettui la cessione o la locazione a fini commerciali ovvero una delle altre operazioni di cui all'art. 1, punto 4, della legge medesima. Conformemente al successivo punto 2 dello stesso art. 4, in caso di prima immatricolazione (art. 1, punto 3, del NoVAG) l'imposta è dovuta dal soggetto a nome del quale il veicolo è immatricolato.

18 L'art. 5 del NoVAG definisce la base imponibile della NoVA nei seguenti termini:

«(1) In caso di cessione (art. 1, nn. 1 e 4), la NoVA viene riscossa sul corrispettivo di cui all'art. 4 del UstG [“Umsatzsteuergesetz”] 1972 [legge del 1972 in materia di imposta sulla cifra di affari].

(2) In tutti gli altri casi (art. 1, nn. 2, 3 e 4), essa viene riscossa sul valore corrente del veicolo, IVA esclusa.

(3) La NoVA non è inclusa nella base imponibile».

19 Nel 2000 l'art. 5, n. 2, del NoVAG è stato completato dalla frase seguente (BGBl. I n. 142/2000):

«In caso di acquisto intracomunitario del veicolo presso un concessionario riconosciuto, il valore venale del veicolo è costituito dal suo prezzo di acquisto».

20 Il valore corrente del veicolo è costituito, ai sensi dell'art. 10, n. 2, del Bewertungsgesetz 1955 (legge del 1955 relativa alla stima dei beni, BGBl. n. 148/1955; in prosieguo: il «BewG») dal prezzo di vendita realizzabile nell'ambito di normali relazioni commerciali in considerazione della natura del bene.

21 Il punto 5.2 della circolare del Ministro delle Finanze austriaco 1° settembre 1995, recante modifica degli orientamenti della NoVA (Ministero delle Finanze, sezione IV, Gz. 14 0609/8?IV/11/95; in prosieguo: la «circolare 1° settembre 1995»), precisa, per quanto attiene al calcolo della NoVA, quanto segue:

«5.2 ? Valore corrente:

In tutti i casi in cui il debito di imposta non sorga all'atto della cessione (ad esempio: leasing, importazione privata, mutamento della fattispecie a seguito di modificazione dell'uso del bene, consumo proprio), la base imponibile è costituita dal valore corrente, IVA e NoVA escluse (v. art. 5, n. 3, del NoVAG). Il valore corrente è determinato ai sensi dell'art. 10 del BewG e dipende dalla fase di commercializzazione in cui opera il debitore di imposta (...).

A tal fine vengono utilizzati i seguenti metodi di calcolo:

5.2.1 Importazione intracomunitaria:

Il valore corrente si fonda sulle quotazioni Eurotax nazionali. Tale valore è costituito dal valore medio tra il prezzo di acquisto e quello di vendita del concessionario (IVA e NoVA escluse). Tale valore medio corrisponde, in linea generale, al prezzo che potrebbe essere ottenuto con la vendita ad un privato nel territorio nazionale del veicolo importato (pari al prezzo di vendita individuale ai sensi dell'art. 10 del BewG). Nel caso concreto, il valore corrente può discostarsi da tale valore medio in considerazione delle differenze nelle condizioni di garanzia e di servizio successivo alla vendita, delle riparazioni eventualmente necessarie, dell'equipaggiamento o dello stato di usura del veicolo. Il prezzo di acquisto all'estero può essere considerato d'ufficio come valore corrente sul quale viene riscossa la NoVA quando non si discosti dalla valutazione media Eurotax in misura superiore al 20%. Il debitore d'imposta è tenuto a giustificare, caso per caso, ogni scarto superiore al 20%».

22 L'aliquota della NoVA è disciplinata dall'art. 6 del NoVAG. I ricorrenti nella causa principale sono stati assoggettati all'addizionale prevista dal n. 6 del medesimo articolo.

23 L'art. 6 del NoVAG così recita:

«(1) (...)

(2) L'aliquota d'imposta relativa agli altri autoveicoli a motore è pari al 2% moltiplicato per il consumo di carburante in litri diminuito di 3 litri (2 litri nel caso di autoveicoli diesel), ove il consumo complessivo viene determinato sulla base del ciclo MVEG ["Motor Vehicle Emissions Group" (gruppo di lavoro per le emissioni dei veicoli a motore)], conformemente alla direttiva 80/1268, nel testo di cui alla direttiva 93/116. In caso di consumo medio inferiore o pari a 3 litri (2 litri per i veicoli diesel) l'aliquota è pari allo 0%.

(3) Le aliquote così ottenute vengono arrotondate alla percentuale superiore o inferiore. L'aliquota non può superare il 16% della base imponibile.

(...)

(6) L'imposta è maggiorata del 20% nel caso in cui la NoVA non sia inclusa nella base imponibile dell'IVA».

24 Ai sensi dell'art. 7, n. 1, punto 3, del NoVAG, il debito di imposta sorge il giorno dell'immatricolazione, nei casi previsti dall'art. 1, punto 3, della legge medesima.

25 Dalla disposizione transitoria di cui all'art. 15, n. 2, prima frase, del NoVAG, emerge che la prima immatricolazione in Austria non è soggetta alla NoVA nel caso in cui, per effetto della cessione o dell'importazione, i veicoli siano stati assoggettati all'IVA in ragione del 32% senza che il destinatario della cessione o dell'importazione abbia avuto diritto alla deduzione dell'imposta.

La causa principale

26 I coniugi Weigel, ricorrenti nella causa principale, sono cittadini tedeschi che nel corso del 1996 trasferivano la propria residenza in Austria. Il sig. Weigel, che sino a quel momento aveva lavorato in Germania, veniva nominato, all'epoca, direttore della Vorarlberger Landesbibliothek (biblioteca del Land Vorarlberg). Sino alla nascita del figlio, la moglie, la sig.ra Weigel, aveva parimenti svolto attività lavorativa in Germania.

27 Ognuno dei coniugi Weigel importava in Austria un'autovettura da turismo a titolo di bene personale. A seguito del trasloco, si rendeva necessaria l'immatricolazione di tali veicoli nel detto Stato membro. Dopo aver ottemperato a tale obbligo, con decisioni del Finanzamt Feldkirch 2 ottobre 1996 i coniugi Weigel venivano assoggettati alla NoVA in ragione di ATS 31 416 per il veicolo del sig. Weigel e in ragione di ATS 7 668 per il veicolo della moglie.

28 L'imposta applicata al sig. Weigel riguardava un'autovettura modello Mitsubishi Space Wagon GLXi, il cui anno di costruzione era il 1995. Il valore di tale veicolo ammontava, secondo la quotazione Eurotax, a ATS 187 000, valore che veniva assunto quale base di calcolo della NoVA. Applicando un'aliquota del 14%, la detta imposta veniva fissata in ATS 26 180 (in prosieguo: l'«imposta base»). Veniva poi applicata l'addizionale del 20% dell'imposta base, pari ad ulteriori ATS 5 236, ragion per cui l'importo complessivo dell'imposta ammontava a ATS 31 416.

29 L'imposta applicata alla sig.ra Weigel riguardava un'autovettura modello Nissan Sunny Y10 L2, il cui anno di costruzione era il 1993. Il valore di tale veicolo ammontava, secondo la quotazione Eurotax, a ATS 71 000, valore che veniva assunto quale base di calcolo della NoVA. Applicando un'aliquota del 9%, la detta imposta veniva fissata in ATS 6 390 a titolo di imposta base. Veniva poi applicata l'addizionale del 20% dell'imposta base, pari ad ulteriori ATS 1 278, ragion per cui l'importo complessivo dell'imposta ammontava a ATS 7 668.

30 La Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, adita dai coniugi Weigel, confermava la NoVA applicata dal Finanzamt. A sostegno delle proprie decisioni, essa faceva valere il fatto generatore dell'imposta previsto dall'art. 1, punto 3, del NoVAG.

31 Avverso tali decisioni di conferma i coniugi Weigel proponevano ricorso dinanzi al Verfassungsgerichtshof (Corte costituzionale, Austria), che, previo diniego di esame del ricorso, rimetteva la causa, su istanza dei ricorrenti, al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa).

Ordinanza di rinvio e questioni pregiudiziali

32 Secondo il Verwaltungsgerichtshof, la NoVA costituisce un'imposta diretta a incentivare l'acquisto di autoveicoli con basso consumo di carburante. La peculiarità della causa in esame, vertente sull'art. 1, punto 3, del NoVAG, consisterebbe nella circostanza che il fatto generatore di tale imposta è costituito da autoveicoli importati da cittadini di un altro Stato membro dell'Unione europea in occasione del trasferimento del loro domicilio in Austria a seguito del cambiamento del luogo di lavoro.

33 Rammentando che la NoVA costituisce, in linea di principio, parte della base di calcolo dell'IVA, il Verwaltungsgerichtshof deduce che l'addizionale di cui all'art. 6, n. 6, del NoVAG è stata introdotta per compensare il mancato assoggettamento a quest'ultima imposta nel caso in cui la NoVA non sia compresa nella base di calcolo dell'IVA. La NoVA non sarebbe inclusa nella base imponibile dell'IVA segnatamente quando, in caso di importazione di autoveicoli, l'IVA all'importazione è stata riscossa e la NoVA, dovuta solamente nell'ipotesi di ulteriore immatricolazione degli autoveicoli ai sensi dell'art. 1, punto 3, del NoVAG, non faceva ancora parte della base imponibile di tale imposta.

34 Riguardo alla prima questione, il Verwaltungsgerichtshof respinge gli argomenti dei coniugi Weigel relativi alla pretesa discriminazione da essi subita. Ad avviso del detto giudice, il lavoratore che cambi residenza all'interno dell'Austria dovrebbe, in seguito all'acquisto di un autoveicolo sino a quel momento non immatricolato nel detto Stato membro, versare sia la NoVA che l'IVA. Il giudice del rinvio riconosce, tuttavia, che il lavoratore proveniente da un altro Stato membro che si stabilisca in Austria non si trova nella stessa situazione del cittadino nazionale, il quale, a differenza del primo, al momento dell'acquisto della propria autovettura, può scegliere un modello a minor consumo, pertanto soggetto ad una NoVA inferiore.

35 Il Verwaltungsgerichtshof non esclude neanche che la riscossione di un'imposta addizionale su un'autovettura importata, dovuta solo al trasferimento di residenza dell'acquirente, per motivi professionali, possa costituire una violazione dell'art. 39 CE.

36 Per quanto attiene alla seconda questione, il Verwaltungsgerichtshof ritiene che la NoVA e la relativa addizionale costituiscano un onere pecuniario risultante dal sistema generale dei tributi interni, sicché la violazione degli artt. 23 CE e 25 CE sarebbe esclusa. Tuttavia, in ragione della circostanza che l'addizionale concerne effettivamente, in sostanza, operazioni connesse con l'attraversamento di frontiere da parte di merci, a suo avviso non sarebbe escluso ritenerla una tassa di effetto equivalente vietata dalle dette disposizioni.

37 Quanto all'art. 90 CE, il Verwaltungsgerichtshof si chiede, da un lato, se, allorché ci si è fondati sul valore corrente risultante dalle condizioni del mercato nazionale, siano state sufficientemente tenute in considerazione le sentenze 11 dicembre 1990, causa C?47/88, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I?4509), e 9 marzo 1995, causa C?345/93, Nunes Tadeu (Racc. pag. I?479). Dall'altro, dato che, per quanto riguarda l'addizionale, non è prevista alcuna possibilità di deduzione dell'imposta versata a monte, il giudice del rinvio ritiene che l'importazione di autovetture sia assoggettata ad un'imposta più elevata laddove tale operazione è compiuta per un'impresa avente diritto alla deduzione. Alla luce, ad esempio, della sentenza 15 marzo 2001, causa C?265/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I?2305, punto 40), l'addizionale potrebbe dunque risultare incompatibile con l'art. 90 CE.

38 Riguardo alla terza questione, il Verwaltungsgerichtshof rileva che l'istituzione del mercato interno e la direttiva 91/680 hanno provocato soprattutto la scomparsa dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione nei rapporti tra Stati membri. L'addizionale, mirando a sostituire le imposte sulla cifra d'affari all'importazione altrimenti esigibili, potrebbe risultare in contrasto con le disposizioni della sesta direttiva.

39 Ciò premesso, il Verwaltungsgerichtshof decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«**Se l'art. 39 CE (libera circolazione dei lavoratori) ovvero l'art. 12 CE (discriminazione effettuata sulla base della nazionalità) debbano essere interpretati nel senso che è in contrasto con le dette disposizioni l'assoggettamento ad un'imposta sul consumo normale di carburante ("Normverbrauchsabgabe") (imposta base e imposta addizionale) di un autoveicolo introdotto nel territorio della Repubblica d'Austria, proveniente da un altro territorio della Comunità, a seguito del trasferimento della residenza reso necessario dal cambiamento del luogo di lavoro.**

2)Se l'art. 90 CE (divieto di imposizione superiore per i prodotti di altri Stati membri) ovvero l'art. 23 CE (unione doganale) e l'art. 25 CE (divieto di dazi doganali o di tasse di effetto equivalente tra gli Stati membri) siano di ostacolo all'esazione dell'imposta sul consumo normale di cui alla questione sub1) (imposta base o imposta addizionale).

3)Se sia compatibile con la sesta direttiva (...), nella versione risultante dalla direttiva 91/680 (...), l'esazione dell'imposta addizionale quale componente dell'imposta sul consumo normale di cui alla questione sub1)».

Sulle questioni pregiudiziali

40 In limine occorre ricordare che, come emerge dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio, l'imposta sul consumo di cui alla causa principale è composta da un'imposta base (in prosieguo: la «NoVA di base») e da una addizionale eventuale (in prosieguo: l'«imposta addizionale del 20%»). Quest'ultima mira, secondo quanto spiega il giudice del rinvio, a compensare il mancato assoggettamento all'IVA dell'autoveicolo interessato, quando il fatto generatore dell'imposizione è un'operazione non assoggettata all'IVA, segnatamente la prima immatricolazione del detto autoveicolo in Austria.

41 La prima e la seconda questione presentano due capi, il primo dei quali concerne la NoVA di base ed il secondo l'imposta addizionale del 20%.

Sulla NoVA di base

Sul primo capo della prima questione

42 Con il primo capo della prima questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli artt. 39 CE o 12 CE ostino a che un privato, proveniente da uno Stato membro, che si stabilisce in un altro Stato membro a seguito del cambiamento del suo luogo di lavoro e, in tale occasione, importa la propria autovettura in quest'ultimo Stato sia assoggettato ad un'imposta sul consumo quale la NoVA di base nella causa principale.

43 Prima di verificare se l'esazione di un'imposta che presenta le caratteristiche della NoVA di base sia costitutiva di una eventuale violazione degli artt. 39 CE e 12 CE, occorre esaminare tale misura alla luce delle disposizioni della direttiva 81/183. Infatti, come osservato dalla Commissione delle Comunità europee, non occorre esaminare un'eventuale violazione di tali norme del Trattato quando una disposizione della direttiva medesima già osta a che un'imposta quale la NoVA di base venga applicata a soggetti nella situazione dei coniugi Weigel.

44 La circostanza che il problema dell'applicazione della direttiva 81/183 sia stato affrontato solo dai coniugi Weigel e dalla Commissione, mentre non è stato sollevato dinanzi alla Corte dal giudice del rinvio, non osta a tale esame. Infatti, anche se, sul piano formale, il giudice del rinvio ha limitato la propria questione all'interpretazione degli artt. 39 CE e 12 CE, tale circostanza non osta a che la Corte fornisca al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi del diritto comunitario che possono consentirgli di dirimere la controversia sottopostagli, a prescindere dal fatto che vi abbia fatto riferimento o meno nel formulare le questioni (v., in tal senso, sentenze 12 dicembre 1990, causa C?241/89, SARPP, Racc. pag. I?4695, punto 8; 2 febbraio 1994, causa C?315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, detta «Clinique», Racc. pag. I?317, punto 7, e 4 marzo 1999, causa C?87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Racc. pag. I?1301, punto 16).

– Sulla direttiva 83/183

45 Secondo la Commissione, la cui posizione è condivisa, sostanzialmente, dai coniugi Weigel, la NoVA di base è incompatibile con l'art. 1, n. 1, della direttiva 81/183, quanto meno nella parte in cui supera il costo amministrativo dell'immatricolazione del veicolo. Infatti, la

franchigia prevista da tale disposizione si applicherebbe non solo ai tributi che colpiscono direttamente l'importazione di beni, bensì parimenti a quelli che colpiscono operazioni strettamente connesse all'importazione medesima, come l'immatricolazione di un autoveicolo. La Commissione ritiene che l'art. 1, n. 2, della detta direttiva, che esclude dalla franchigia fiscale i «diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione di autovetture», non si applichi alla NoVA di base. L'eccezione prevista da quest'ultima disposizione dovrebbe essere interpretata restrittivamente. In particolare, la nozione di «diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione» dovrebbe comprendere solamente i diritti destinati a coprire i costi dell'immatricolazione. La Commissione richiama, da un lato, il tenore letterale della versione francese, che menziona i «diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione» e non le «imposte percepite all'immatricolazione», e, dall'altro, quello della versione inglese, che utilizza il termine «fees», che concernerebbe solamente i tributi e non le imposte.

46 L'argomento della Commissione secondo cui l'art. 1, n. 1, della direttiva 83/183 si applica alla NoVA di base non può essere accolto.

47 Un tributo, quale la NoVA di base, deve essere considerato escluso dalla sfera di applicazione della franchigia prevista all'art. 1, n. 1, della direttiva 83/183. Tale disposizione riguarda, infatti, talune categorie di imposte ivi indicate che vengono normalmente riscalate in caso di importazione definitiva. Contrariamente alla tesi sostenuta dalla Commissione, un'imposta sul consumo, quale la NoVA di base, non può essere considerata come tributo connesso all'importazione in quanto tale. Infatti, dal combinato disposto dei punti 1^o e 4 dell'art. 1 della NoVAG emerge che il fatto generatore della NoVA non è l'importazione. Per quanto attiene al punto 3 del detto articolo, sul quale verte la causa principale, il fatto generatore della NoVA è la prima immatricolazione nel territorio nazionale, che non è necessariamente connessa all'operazione di importazione.

48 Atteso che un'imposta avente le caratteristiche della NoVA di base non può, per sua natura, beneficiare della franchigia prevista dall'art. 1, n. 1, della direttiva 83/183 e che, conseguentemente, nessuna esenzione può essere concessa sulla base della direttiva medesima, non occorre esaminare se un'imposta siffatta sia esclusa dalla sfera di applicazione della detta direttiva ai termini dell'art. 1, n. 2, della stessa.

49 Dalle suesposte considerazioni risulta che la direttiva 83/183 non osta all'applicazione di un'imposta, quale la NoVA di base, ad un privato, proveniente da uno Stato membro, che si stabilisce in un altro Stato membro a seguito del cambiamento del suo luogo di lavoro e, in tale contesto, importa la propria autovettura in quest'ultimo Stato.

– Sull'articolo 39 CE

50 L'art. 39, n. 2, CE dispone espressamente che la libera circolazione dei lavoratori implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

51 Secondo la giurisprudenza della Corte, l'art. 39 CE vieta parimenti disposizioni nazionali che, pur applicandosi indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati, costituiscono ostacoli al loro diritto di libera circolazione (v., a tale riguardo, sentenza 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman, Racc. pag. I-4921, punto 96).

52 L'insieme delle norme del Trattato relative alla libera circolazione delle persone, infatti, mira a facilitare ai cittadini comunitari l'esercizio di attività lavorative di qualsivoglia natura nel territorio della Comunità ed osta ai provvedimenti che potrebbero sfavorirli qualora intendano svolgere un'attività economica nel territorio di un altro Stato membro (v., segnatamente, sentenze Bosman, cit., punto 94; 26 gennaio 1999, causa C-18/95, Terhoeve, Racc. pag. I-345, punto 37, nonché 27 gennaio 2000, causa C-190/98, Graf, Racc. pag. I-493, punto 21).

53 Una normativa del genere di quella oggetto della causa principale si applica, indipendentemente dalla nazionalità del lavoratore interessato, a tutti coloro che immatricolano un'autovettura in Austria ed è, pertanto, indistintamente applicabile.

54 È pur vero che essa può incidere negativamente sulla scelta dei lavoratori migranti di esercitare il loro diritto di libera circolazione.

55 Tuttavia, il Trattato non garantisce al lavoratore che il trasferimento delle sue attività in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedeva precedentemente sia neutrale sotto il profilo fiscale. Tenuto conto delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri in materia, un simile trasferimento può, secondo i casi, essere più o meno favorevole o sfavorevole per i lavoratori sul piano delle imposte indirette. Ne risulta che, in linea di principio, un eventuale svantaggio rispetto alla situazione in cui il lavoratore esercitava le sue attività prima del trasferimento non è contrario alle disposizioni dell'art. 39 CE, se tale regime non crea condizioni di svantaggio per detto lavoratore rispetto a quelli che già in precedenza erano assoggettati ad esso (v., con riferimento alla previdenza sociale, sentenza 19 marzo 2002, cause riunite C-393/99 e C-394/99, Hervein e a., Racc. pag. I-2829, punto 51).

56 Orbene, dagli elementi portati a conoscenza della Corte emerge che questo è ciò che è avvenuto nella causa principale.

– Sull'articolo 12 CE

57 L'art. 12 CE, che sancisce il principio generale del divieto di discriminazione fondato sulla cittadinanza, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione (v. sentenze 26 novembre 2002, causa C-100/01, Oteiza Olazabal, Racc. pag. I-10981, punto 25, e 11 dicembre 2003, causa C-289/02, AMOK, Racc. pag. I-15059, punto 25).

58 Orbene, per quanto attiene alla libera circolazione dei lavoratori, tale principio è stato attuato e concretizzato dall'art. 39 CE.

59 Non occorre quindi pronunciarsi sull'art. 12 CE, in quanto la causa principale rientra nella sfera di applicazione dell'art. 39 CE.

60 Il primo capo della prima questione pregiudiziale deve essere quindi risolto nel senso che gli artt. 39 CE e 12 CE non ostano a che un privato, proveniente da uno Stato membro, che si stabilisce in un altro Stato membro a seguito del cambiamento del suo luogo di lavoro e, in tale contesto, importa la propria autovettura in quest'ultimo Stato venga assoggettato ad un'imposta sul consumo quale la NoVA di base, oggetto della causa principale.

Sul primo capo della seconda questione

61 Con il primo capo della seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio sottopone sostanzialmente alla Corte due questioni distinte, chiedendo, da un lato, se la NoVA di base costituisca un dazio doganale o una tassa di effetto equivalente, ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE, e, dall'altro, se e, eventualmente, in qual misura tale imposta costituisca un'imposizione interna discriminatoria e, conseguentemente, contraria all'art. 90 CE.

62 Si deve rilevare, in limine, che, contrariamente a quanto sostenuto dai coniugi Weigel, il regolamento n. 918/83, come emerge dall'art. 2 del medesimo, non trova applicazione nella causa principale. Infatti, nella sfera di applicazione di tale regolamento ricadono solamente beni personali importati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza abituale nel territorio doganale della Comunità. Orbene, i coniugi Weigel si sono trasferiti dallo Stato membro in cui risiedevano verso un altro Stato membro.

63 Peraltro, per quanto riguarda i rispettivi ambiti di applicazione degli artt. 25 CE e 90 CE, da una consolidata giurisprudenza risulta che 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 (v. sentenze 23 aprile 2002, causa C-234/99, Nygård, Racc. pag. I-3657, punto 17; 19 settembre 2002, causa C-101/00, Tulliasiamies e Siilin, Racc. pag. I-7487, punto 115, e 17 giugno 2003, causa C-383/01, De Danske Bilimportører, Racc. pag. I-6065, punto 33).

– Sugli articoli 23 CE e 25 CE

64 Risulta da una giurisprudenza consolidata (v., in particolare, sentenze 17 luglio 1997, causa C?90/94, Haahr Petroleum, Racc. pag. I?4085, punto 20, e 2 aprile 1998, causa C?213/96, Outokumpu, Racc. pag. I?1777, punto 20) che qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa d'effetto equivalente ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE. Un onere siffatto sfugge tuttavia a tale qualificazione se fa parte di un regime generale di tributi interni che colpisce sistematicamente categorie di merci secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine delle merci, nel qual caso esso rientra nella sfera di applicazione dell'art. 90 CE (v., in tal senso, sentenza Nygård, cit., punto 19).

65 Nella fattispecie, la NoVA di base presenta palesemente carattere fiscale e viene riscossa non a causa dell'attraversamento della frontiera dello Stato membro che l'ha istituita, bensì in considerazione di altri fatti generatori, tra i quali la prima immatricolazione dell'autovettura nel territorio di tale Stato. Occorre dunque ritenere che essa rientri in un regime generale di tributi interni sulle merci e che quindi vada esaminata alla luce dell'art. 90 CE (v., in tal senso, sentenza De Danske Bilimportører, cit., punto 34).

– Sull'articolo 90 CE

66 In materia di tassazione di autoveicoli usati importati, la Corte ha ritenuto che l'art. 90 CE è diretto a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate (v., in tal senso, sentenze citate Commissione/Danimarca, punto 9; Nunes Tadeu, punto 18, nonché Tulliasiamies e Siilin, punto 52).

67 Secondo una ben consolidata giurisprudenza, sussiste violazione dell'art. 90, primo comma, CE quando il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sull'analogo prodotto nazionale sono 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 23 ottobre 1997, causa C?375/95, Commissione/Grecia, Racc. pag. I?5981, punti 20 e 29; Outokumpu, cit., punto 34, e 22 febbraio 2001, causa C?393/98, Gomes Valente, Racc. pag. I?1327, punto 21).

68 Da un raffronto tra il regime impositivo degli autoveicoli usati importati, come quelli oggetto della causa principale, ed il regime impositivo dei veicoli usati acquistati in loco che costituiscono prodotti simili o concorrenti, emerge che la NoVA di base colpisce indistintamente tali due categorie di autoveicoli. Se è pur vero che chi acquista un veicolo usato già immatricolato in Austria non versa direttamente la NoVA di base, resta il fatto che il prezzo pagato per tale veicolo comprende già una parte residuale della NoVA di base, che diminuisce proporzionalmente al deprezzamento connesso all'uso del veicolo.

69 Orbene, queste due categorie di autoveicoli usati sono soggette agli stessi oneri fiscali solamente quando l'importo di un'imposta sul consumo, quale la NoVA di base riscossa sugli autoveicoli usati provenienti da un altro Stato membro, non eccede l'importo della NoVA di base residuale incorporata nel valore di un autoveicolo usato equivalente già immatricolato nel territorio nazionale (v., in tal senso, le menzionate sentenze Nunes Tadeu, punto 20, e Gomes Valente, punto 23).

70 A tale riguardo, la Corte ha già avuto modo di affermare che la riscossione di una tassa sugli autoveicoli usati importati in base ad un valore superiore al valore effettivo del veicolo, con la conseguenza di una tassazione più gravosa dei medesimi rispetto a quella gravante su autoveicoli usati equivalenti disponibili sul mercato nazionale, è in contrasto con l'art. 90, primo comma, CE (v., in tal senso, sentenza Commissione/Danimarca, cit., punto 22). Ai fini della tassazione degli autoveicoli usati importati occorre quindi tener conto del loro deprezzamento effettivo.

71 Per evitare una tassazione discriminatoria, il valore del veicolo usato importato assunto dall'amministrazione quale base imponibile deve riflettere fedelmente il valore di un veicolo equivalente già immatricolato nel territorio nazionale.

72 Dagli atti di causa, in particolare dalla circolare 1° settembre 1995, emerge che, ai fini della determinazione del valore degli autoveicoli usati importati riguardo al quale viene riscossa la NoVA di base, l'amministrazione finanziaria austriaca fa ricorso al valore corrente di tali autoveicoli. Trattasi di un valore forfettario fondato sulle quotazioni Eurotax e corrispondente, in linea generale, al prezzo realizzabile con la vendita ad un privato del veicolo importato nel territorio nazionale.

73 Riguardo a tale valutazione, la Corte ha riconosciuto che, sebbene il deprezzamento reale degli autoveicoli possa essere preso in considerazione solo attraverso una valutazione o una perizia di ciascuno di questi ultimi, per evitare la gravosità inerente a tale sistema uno Stato membro può fissare – per mezzo di tariffe forfettarie determinate da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e calcolate sulla base di criteri quali la vetustà, il chilometraggio, lo stato generale, il modo di propulsione, la marca o il modello dell'autoveicolo – un valore degli autoveicoli usati che, in linea di massima, sia molto vicino al loro valore reale (sentenza Gomes Valente, cit., punto 24).

74 La Corte ha parimenti riconosciuto che, nell'elaborazione di tali tariffe, le autorità di uno Stato membro possono fare riferimento ad un bollettino in cui figurino i prezzi medi degli autoveicoli usati sul mercato nazionale o ad un listino dei prezzi correnti medi utilizzati come riferimento nel settore (sentenza Gomes Valente, cit., punto 25).

75 Al fine di evitare qualsiasi discriminazione occorre che, conseguentemente, le tariffe forfettarie determinate sulla base delle quotazioni Eurotax riflettano con precisione il deprezzamento reale degli autoveicoli e permettano di conseguire l'obiettivo di una tassazione dei veicoli usati importati che non sia in nessun caso superiore all'importo della tassa residuale incorporato nel valore dei veicoli usati equivalenti già immatricolati nel territorio nazionale.

76 Spetta al giudice nazionale verificare se il metodo basato sul valore corrente rispetti i requisiti indicati al punto precedente.

77 Al fine di contestare che il calcolo della NoVA si fondi sul valore corrente, i coniugi Weigel deducono, in particolare, che i prezzi degli autoveicoli usati erano meno elevati in Germania che in Austria. Richiamandosi al punto 18 della menzionata sentenza Nunes Tadeu, essi ritengono, segnatamente, che la detta imposta elimini il vantaggio concorrenziale di cui tali veicoli godrebbero, in assenza di tale imposta, sul mercato austriaco.

78 A tale riguardo occorre ricordare che la Corte ha già affermato che un regime fiscale nazionale che tende ad eliminare un vantaggio concorrenziale dei prodotti importati rispetto ai prodotti nazionali è manifestamente in contrasto con l'art. 90 CE (v. sentenza Nunes Tadeu, cit., punto 18).

79 Orbene, dagli atti di causa, segnatamente dalla circolare 1° settembre 1995, emerge che il valore corrente è un valore forfettario corrispondente, in linea generale, al prezzo realizzabile con la vendita ad un privato del veicolo importato nel territorio nazionale. In tal modo, la NoVA di base che grava sugli autoveicoli usati importati tende a corrispondere alla NoVA residuale incorporata nel valore degli autoveicoli usati già immatricolati nel territorio nazionale.

80 Ciò premesso, un'imposta al consumo quale la NoVA di base, oggetto della causa principale, non è tale da impedire ad un operatore economico di trarre un vantaggio dalle differenze di prezzo esistenti, per gli autoveicoli usati, negli Stati membri.

81 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, il primo capo della seconda questione deve essere risolto dichiarando che:

– un'imposta sul consumo quale la NoVA di base, oggetto della causa principale, costituisce un'imposizione interna la cui compatibilità con il diritto comunitario deve essere esaminata non tanto riguardo agli artt. 23 CE e 25 CE, quanto all'art. 90 CE, – l'art. 90 CE deve essere interpretato nel senso che non osta ad un'imposta sul consumo, quale la NoVA di base oggetto della causa principale, qualora l'entità dell'imposta medesima rifletta con precisione il deprezzamento effettivo degli autoveicoli usati importati da un privato e permetta di conseguire l'obiettivo di una tassazione dei veicoli medesimi

che non sia in nessun caso superiore all'importo dell'imposta residuale incorporato nel valore degli autoveicoli usati equivalenti già immatricolati nel territorio nazionale.

Sull'addizionale del 20%

Sul secondo capo della seconda questione

82 Per quanto attiene all'imposta addizionale del 20% di cui all'art. 6, n. 6, del NoVAG, occorre anzitutto esaminare il secondo capo della seconda questione.

– Sugli articoli 23 CE e 25 CE

83 Dagli atti di causa emerge che tale imposta addizionale del 20% colpisce solo del tutto eccezionalmente operazioni puramente nazionali. Tuttavia, si deve ricordare che un'imposta gravante sia sui prodotti importati sia sui prodotti nazionali, ma che in realtà si applica esclusivamente ai prodotti importati in quanto esiste una produzione nazionale estremamente ridotta, non costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione ai sensi degli artt. 23 CE e 25CE se fa parte integrante di un sistema generale di tributi interni che colpiscono sistematicamente categorie di prodotti secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine dei prodotti. Essa possiede pertanto il carattere di tributo interno ai sensi dell'art. 90 CE (sentenze 7 maggio 1987, causa 193/85, Co?Frutta, Racc. pag. 2085, punto 14, e 16 luglio 1992, causa C?343/90, Lourenço Dias, Racc. pag. I?4673, punto 53).

84 Lo stesso ragionamento vale per quanto attiene all'imposta addizionale del 20%. Una siffatta imposta deve essere pertanto esaminata non tanto riguardo agli artt. 23 CE e 25 CE, quanto all'art. 90 CE.

– Sull'articolo 90 CE

85 Si deve rammentare che il diritto comunitario, allo stadio attuale del suo sviluppo, non limita la libertà di ciascuno Stato membro di istituire un sistema impositivo differenziato per taluni prodotti, anche simili ai sensi dell'art. 90, primo comma, CE, in relazione a criteri oggettivi. Siffatte differenziazioni tuttavia sono compatibili con il diritto comunitario solo se perseguono scopi compatibili anch'essi con quanto prescritto dal Trattato e dal diritto derivato e se le loro modalità sono tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti delle importazioni dagli altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti (v., in tal senso, sentenze 7 aprile 1987, causa 196/85, Commissione/Francia, Racc. pag. 1597, punto 6, e Outokumpu, cit., punto 30).

86 La Corte ha inoltre già affermato che non si può considerare compatibile con il divieto di discriminazione sancito dall'art. 90 CE un criterio di maggiorazione dell'imposta che, per definizione, in nessun caso può applicarsi ai prodotti nazionali simili. Un regime del genere ha l'effetto di escludere a priori i prodotti nazionali dal regime di tassazione più oneroso (v. sentenza 15 marzo 1983, causa 319/81, Commissione/Italia, Racc. pag. 601, punto 17). Del pari la Corte ha già affermato che una tassazione differenziata non è compatibile con il diritto comunitario ove i prodotti maggiormente gravati da imposte siano, per loro natura, prodotti importati (v. sentenza 4 marzo 1986, causa 106/84, Commissione/Danimarca, Racc. pag. 833, punto 21).

87 Orbene, l'imposta addizionale del 20% viene calcolata, in linea generale, unicamente sulla NoVA di base gravante sugli autoveicoli usati importati e si applica solo eccezionalmente alla NoVA di base gravante sulle operazioni puramente nazionali. Qualora tale imposta addizionale del 20% sia diretta ad ovviare alle pretese distorsioni della concorrenza, si deve ricordare che un'imposta diretta ad eliminare un vantaggio concorrenziale dei prodotti importati rispetto ai prodotti nazionali sarebbe manifestamente contraria all'art. 90 CE.

88 Pertanto, non resta che rilevare che un'imposta quale l'imposta addizionale del 20% non è compatibile con l'art. 90 CE.

89 Conseguentemente, il secondo capo della seconda questione deve essere risolto affermando che l'art. 90 CE va interpretato nel senso che, in caso di importazione da parte di un privato di un autoveicolo usato proveniente da un altro Stato membro, esso osta alla riscossione di un'addizionale del 20% di un'imposta che presenti le caratteristiche della NoVA di base oggetto della causa principale.

Sul secondo capo della prima questione e sulla terza questione

90 Alla luce della soluzione data al secondo capo della seconda questione, non occorre procedere alla soluzione né del secondo capo della prima questione, né della terza questione.

Sulle spese

91 Le spese sostenute dai governi austriaco, danese e finlandese, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 20 settembre 2001, dichiara:

1) Gli artt. 39 CE e 12 CE non ostano a che un privato, proveniente da uno Stato membro, che si stabilisce in un altro Stato membro a seguito del cambiamento del suo luogo di lavoro e, in tale contesto, importa la propria autovettura in quest'ultimo Stato venga assoggettato ad un'imposta sul consumo quale la «Normverbrauchsabgabe» di base oggetto della causa principale.

2) Un'imposta sul consumo quale la «Normverbrauchsabgabe» di base oggetto della causa principale costituisce un'imposizione interna la cui compatibilità con il diritto comunitario deve essere esaminata non tanto riguardo agli artt. 23 CE e 25 CE, quanto all'art. 90 CE.

3) L'art. 90 CE deve essere interpretato nel senso che non osta ad un'imposta sul consumo quale la «Normverbrauchsabgabe» di base oggetto della causa principale, qualora l'entità dell'imposta medesima rifletta con precisione il deprezzamento effettivo degli autoveicoli usati importati da un privato e permetta di conseguire l'obiettivo di una tassazione dei veicoli medesimi che non sia in nessun caso superiore all'importo dell'imposta residuale incorporato nel valore degli autoveicoli usati equivalenti già immatricolati nel territorio nazionale.

4) L'art. 90 CE deve essere interpretato nel senso che, in caso di importazione da parte di un privato di un autoveicolo usato proveniente da un altro Stato membro, esso osta alla riscossione di un'addizionale del 20% di un'imposta che presenti le caratteristiche della «Normverbrauchsabgabe» di base oggetto della causa principale.

Skouris

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 29 aprile 2004.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

1 – Lingua processuale: il tedesco.