



INSIGHT

TASSE AMBIENTALI SUGLI AUTOVEICOLI E DIVIETO DI IMPOSIZIONI INTERNE DISCRIMINATORIE NELLA SENTENZA *BUDISAN*

MATTEO MANFREDI*

ABSTRACT: In its judgment of 9 June 2016, the ECJ ruled on the consistency with Art. 110 TFEU of environmental stamp duties, the Romanian tax on pollutant emissions, with reference to fiscal neutrality as between second-hand motor vehicles imported from other Member States and similar motor vehicles available on the domestic market. The Court confirmed the analysis of the *Tatu* and *Manea* judgements and focused on the exemption provided by the environmental stamp duties as a way to refund the precedent charges levied in breach of Art. 110 TFEU. The EU judges found that exempting a motor vehicle from a new tax, on the basis that taxes previously in force have already been paid on that vehicle, does not ensure the neutrality of the new tax.

KEYWORDS: internal taxation – tax on pollutant emissions – second-hand motor vehicles – fiscal neutrality – repayment of the tax – temporal effects of the judgment text.

I. LE TASSE AMBIENTALI SUGLI AUTOVEICOLI E LA NORMATIVA RUMENA

Negli ultimi anni la Corte di giustizia è stata interpellata in più occasioni per valutare la compatibilità con il diritto dell'Unione europea della tassa ambientale rumena sugli autoveicoli, riscossa in occasione della loro prima immatricolazione o in occasione del primo trasferimento del diritto di proprietà. In particolare, i profili problematici si sono posti con riferimento alle autovetture usate e al diverso regime impositivo tra veicoli importati e veicoli nazionali.

La tassa ambientale sulle automobili fu inizialmente introdotta nell'ordinamento rumeno con un'ordinanza d'urgenza del Governo (OUG n. 50/2008) e da subito la Corte venne chiamata per verificarne la conformità con l'art. 110 TFUE. In particolare, i giudici di Lussemburgo dovevano stabilire se tale tributo scoraggiasse l'acquisto di autovetture usate provenienti da altri Stati membri, senza tuttavia disincentivare l'acquisto di veicoli

* Dottorando di ricerca, Università Cattolica del Sacro Cuore, matteo.manfredi@unicatt.it.

usati sul mercato nazionale, e costituendo in tal modo un'imposizione interna avente carattere protezionistico.

A seguito della dichiarazione di incompatibilità con l'art. 110 TFUE da parte della Corte di giustizia della tassa imposta dalle autorità rumene,¹ l'ordinanza fu abrogata con una legge istitutiva di una nuova tassa sulle emissioni inquinanti degli autoveicoli, a sua volta dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione,² e quindi sostituita con l'istituzione del bollo ambientale per le autovetture (OUG n. 9/2013).³

Sul nuovo bollo ambientale rumeno si è pronunciata la Corte di giustizia con la recente sentenza del 9 giugno 2016 resa nel caso *Budişan*.⁴ La domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte dalla *Curtea de Apel* di Cluj (Romania) verteva sulla compatibilità con l'art. 110 TFUE della tassa ambientale imposta dalla Romania e versata dal signor Budişan, in occasione dell'immatricolazione di un autoveicolo proveniente dalla Germania. In particolare, la Corte doveva pronunciarsi su due profili: da un lato, sull'esonero dal versamento del bollo ambientale a favore dei veicoli per i quali siano già state pagate le tasse ambientali precedentemente in vigore; dall'altro, sul carattere discriminatorio o meno delle modalità di riscossione del bollo, in quanto tale tassa deve essere pagata al momento dell'immatricolazione per le autovetture provenienti da altri Stati membri, mentre per i veicoli nazionali è pagata soltanto in occasione del trasferimento del diritto di proprietà.

¹ Corte di giustizia, sentenza del 7 aprile 2011, causa C-402/09, *Tatu*. La Corte stabilì l'incompatibilità della tassa sull'inquinamento introdotta dalla Romania con l'ordinanza 50/2008 e versata dal signor Tatu, in occasione dell'immatricolazione di un autoveicolo proveniente dalla Germania, con il divieto imposto dall'art. 110 TFUE. In particolare, la Corte ritenne che la tassa in esame disincentivasse l'immissione in Romania di veicoli usati acquistati in altri Stati membri a vantaggio dei veicoli usati aventi le stesse caratteristiche sul mercato nazionale, costituendo, pertanto, un'imposizione interna avente carattere protezionistico.

² In merito alla tassa sulle emissioni inquinanti introdotta dalla legge 9/2012, è intervenuta la Corte di giustizia con la sentenza del 14 aprile 2015, causa C-76/14, *Manea*, la quale ha chiarito che uno Stato membro può istituire una tassa da applicare ai veicoli usati importati in occasione della loro prima immatricolazione in tale Stato membro e ai veicoli già immatricolati nel suddetto Stato membro in occasione della prima trascrizione nel medesimo Stato. La Corte ha altresì affermato che lo stesso Stato membro non può esentare da tale tassa i veicoli già immatricolati e per i quali sia già stata pagata una tassa in precedenza vigente, giudicata incompatibile con il diritto dell'Unione.

³ Secondo la modifica legislativa del 2013, il bollo ambientale deve essere versato all'erario rumeno una sola volta con diverse modalità: in occasione dell'immatricolazione in Romania, nel momento della trascrizione del diritto di proprietà su un autoveicolo usato per il quale non siano già state pagate le tasse sulle emissioni inquinanti previste dalle normative precedenti, o in occasione della trascrizione del diritto di proprietà su un autoveicolo usato per cui un giudice abbia disposto la restituzione della tasse ambientali o l'immatricolazione senza il pagamento delle stesse (art. 4 dell'OUG n. 9/2013).

⁴ Corte di giustizia, sentenza del 9 giugno 2016, causa C-586/14, *Budişan*.

II. SULLA NEUTRALITÀ DEI TRIBUTI

Nella sentenza in commento assume rilevanza centrale la questione della "similarità" tra autovetture usate importate e quelle nazionali. Perché operi una relazione di similarità, ai sensi dell'art. 110, comma 1, TFUE, è necessario che i prodotti in considerazione presentino delle caratteristiche obiettive uguali o quantomeno analoghe e che le merci importate e quelle nazionali siano considerate tali dal punto di vista del consumatore.⁵ Inoltre, l'art. 110 TFUE riconosce a ciascuno Stato membro la libertà di stabilire sistemi di tassazione che colpiscano prodotti provenienti da altri Stati membri, purché questi non siano discriminatori e protezionistici. La disposizione del Trattato mira, pertanto, a garantire la neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci importate e merci interne.⁶

Nel caso *Budişan*, i giudici dell'Unione hanno evidenziato, in primo luogo, che un'autovettura usata costituisce merce solo se messa in vendita. Di conseguenza, la mancata tassazione degli autoveicoli che non sono immessi in commercio non comporterebbe una violazione dell'art. 110 TFUE. Tali autovetture, infatti, non si trovano in rapporto di concorrenza con altri veicoli, che siano presenti sul mercato nazionale oppure sul mercato di altri Stati membri, proprio perché non sono disponibili per l'acquisto.⁷

L'esame della Corte sulla neutralità fiscale del bollo ambientale rumeno si è incentrato quindi sulla concorrenza tra gli autoveicoli usati provenienti da altri Stati membri e gli autoveicoli simili già immatricolati in Romania. Per verificare la sussistenza del requisito di similarità tra le autovetture citate, la Corte ha considerato anzitutto alcuni criteri oggettivi, quali ad esempio il prezzo, le dimensioni, la comodità, le prestazioni, il consumo, la durata e l'affidabilità.⁸ Una volta analizzati tali requisiti, si è posta la questione dell'incidenza effettiva del tributo rispettivamente sui veicoli usati importati e su quelli nazionali.

Sul punto, in passato, i giudici dell'UE hanno dichiarato in contrasto con l'art. 110 TFUE un'imposta che colpisce le autovetture usate provenienti da un altro Stato membro qualora l'ammontare del tributo, calcolato senza tener conto del reale deprezzamento dell'autovettura, sia superiore al valore residuale dell'imposta incorporato nel valore delle autovetture equivalenti già immatricolate nel territorio nazionale.⁹ Nella

⁵ Corte di giustizia, sentenza del 4 marzo 1986, causa 106/84, *Commissione c. Danimarca*, par. 12.

⁶ Sul punto, da ultimo, si veda A. ARENA, F. BESTAGNO, G. ROSSOLILLO, *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione europea*, Torino: Giappichelli, 2016, pp. 32-52.

⁷ *Manea*, cit., par. 32.

⁸ Corte di giustizia, sentenza del 19 dicembre 2013, causa C-437/12, X, par. 23.

⁹ Si vedano segnatamente: Corte di giustizia, sentenza del 22 febbraio 2001, causa C-393/98, *Gomez Valente*, par. 23-29; Corte di giustizia, sentenza del 29 aprile 2004, causa C-387/01, *Weigel*, par. 66-73 e Corte di giustizia, sentenza del 20 settembre 2007, causa C-74/06, *Commissione c. Grecia*, par. 28-43. Sul punto, da ultimo, C. BARNARD, *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford: Oxford University Press, 2016, pp. 53-62.

stessa prospettiva è stata considerata non conforme al dettato dell'art. 110 TFUE un'imposta che, nel colpire sia le autovetture nuove che usate, sia calcolata solo sulla base della potenza del motore, criterio che però non dipende dal grado di usura effettiva di quest'ultimo, con la conseguenza di assoggettare i veicoli usati importati ad un onere più gravoso.¹⁰

Nel caso del bollo ambientale introdotto dall'OUG n. 9/2013, la Corte di giustizia ha rilevato come l'onere fiscale, previsto per coloro che acquistino un'automobile usata in uno Stato membro e la immatricolino in Romania, fosse lo stesso di quello gravante su coloro che acquistino un autoveicolo usato nel mercato nazionale rumeno. Per tale ragione, il regime di imposizione risulta in linea generale neutro e quindi conforme all'art. 110 TFUE.¹¹

I profili problematici sorgono, invece, in relazione alla possibilità riconosciuta dall'art. 4 dell'ordinanza n. 9/2013 di esentare dal bollo ambientale i veicoli sui quali sia già stata pagata una tassa analoga in passato e per la quale sia stato disposto il rimborso, in quanto in contrasto con il diritto dell'Unione europea. In conformità alla giurisprudenza costante della Corte, l'importo della tassa ambientale riscossa al momento dell'immatricolazione si incorpora nel valore del veicolo. Quindi, quando un'autovettura immatricolata in uno Stato membro viene in seguito venduta come automobile usata, il suo valore commerciale diminuirà e sarà pari ad una parte del valore di mercato iniziale. Di conseguenza, diminuirà anche l'importo del tributo ambientale compreso nel valore residuale dell'autoveicolo.¹² Pertanto, nel valore delle autovetture esentate dal nuovo bollo ambientale è incorporato l'importo residuale della tassa precedentemente in vigore.

Affinché tale esenzione risulti compatibile con l'art. 110 TFUE, l'ammontare del nuovo bollo ambientale riscosso sulle autovetture importate da altri Stati membri non deve superare l'importo residuo della tassa precedente, incorporato nel valore di mercato degli autoveicoli nazionali.

Bisogna anche considerare che le somme versate per i veicoli importati da altri Stati membri a titolo di tasse ambientali, risultate successivamente in contrasto con il diritto dell'Unione, devono essere rimborsate con gli interessi, al fine di ripristinare la situazione esistente prima della riscossione di tali importi.¹³ Pertanto, il soggetto passivo che attende il rimborso e vuole vendere l'autovettura può chiedere un prezzo inferiore che

¹⁰ Corte di giustizia, sentenza del 3 giugno 2010, causa C-2/09, *Kalinchev*, par. 45.

¹¹ Tale conclusione è precisata al par. 25 della sentenza *Budişan*, cit., in cui la Corte riprende quanto già affermato nella pronuncia *Manea*, cit., al par. 32.

¹² Corte di giustizia, sentenza del 5 ottobre 2006, cause riunite C-290/05 e C- 333/05, *Nadasdi e Nemeth*, par. 54. Per un approfondimento si veda F. WEISS, C. KAUPA, *European Union Internal Market Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2014, p. 88 *et seq.*

¹³ Si vedano segnatamente Corte di giustizia, sentenza del 19 luglio 2012, causa C-591/10, *Littlewood Retail e a.*, par. da 24 a 26 e Corte di giustizia, sentenza del 15 ottobre 2014, *Nicula*, par. da 27 a 29.

non tenga conto del tributo già versato. Ne deriva che l'importo residuo delle tasse precedentemente pagate deve essere considerato non più incorporato nel valore commerciale dei veicoli gravati da tali tasse.¹⁴

Le considerazioni così formulate dalla Corte di giustizia evidenziano che le esenzioni previste dall'art. 4 dell'OUG n. 9/2013 sono in contrasto con l'art. 110 TFUE, poiché risultano idonee a procurare un vantaggio concorrenziale per i veicoli usati già presenti sul mercato nazionale e a sfavorire l'importazione di autoveicoli simili da altri Stati membri.

III. LE MODALITÀ DI RIMBORSO DELLE IMPOSIZIONI CONTRARIE ALL'ART. 110 TFUE

La violazione del divieto di imposizioni interne discriminatorie e protezionistiche da parte di uno Stato membro conferisce al privato il diritto di chiedere il rimborso del tributo illegittimamente riscosso da parte delle autorità competenti. La ripetizione dell'indebito è la conseguenza e il completamento dei diritti riconosciuti ai singoli dall'art. 110 TFUE, norma dotata di efficacia diretta.¹⁵

In merito alle modalità di restituzione dell'imposta non dovuta, la Corte di giustizia ha più volte indicato che per l'azione di rimborso gli Stati membri non possono prevedere condizioni meno favorevoli di quelle richieste per analoghi rimedi di diritto interno.¹⁶

Nel caso in esame, i giudici di Lussemburgo sono stati chiamati a valutare se l'esenzione di un'autovettura dal pagamento del bollo ambientale, in virtù del fatto che su di essa fosse già stata corrisposta una tassa applicabile in precedenza ma poi ritenuta incompatibile dalla Corte di giustizia con il diritto dell'Unione, rappresentasse un modo corretto per assolvere l'obbligo di rimborso.

In primo luogo, come era stato ben evidenziato dalle conclusioni dell'AG Szpunar nella causa *Manea*,¹⁷ il diritto alla ripetizione della tassa ambientale precedentemente pagata spetta a colui che l'aveva corrisposta, ovvero il venditore dell'autovettura, mentre dell'esenzione prevista dall'OUG n. 9/2013 beneficia l'acquirente dell'autoveicolo, il quale viene esonerato al momento dell'immatricolazione dell'auto usata a proprio nome. Appare, quindi, chiaro che i destinatari delle due imposizioni sono soggetti diversi.

Secondo la Corte, però, il diritto dell'UE non vieta agli Stati membri di tenere conto, ai fini del rimborso, della traslazione della tassa su altri soggetti mediante l'incorpora-

¹⁴ Conclusioni dell'AG Szpunar presentate il 10 febbraio 2015, causa C-76/14, *Manea*, par. da 23 a 27. Nel caso in esame, l'importo residuo dei tributi precedentemente pagati è inferiore alla nuova tassa ambientale, in quanto risulta pari a zero. Di conseguenza, gli autoveicoli importati, sui quali il bollo ambientale viene sempre riscosso, si trovano in una situazione concorrenziale di svantaggio rispetto ai veicoli nazionali esentati sui quali è già stata pagata una tassa contraria al diritto dell'Unione europea.

¹⁵ Corte di giustizia, sentenza del 27 febbraio 1980, causa 68/79, *Just*, par. 26-27.

¹⁶ Corte di giustizia, sentenza del 9 novembre 1983, causa 199/82, *San Giorgio*, par. 12 *et seq.*

¹⁷ Conclusioni dell'AG Szpunar, *Manea*, cit., par. 28.

zione dell'ammontare del tributo nel prezzo di vendita.¹⁸ Essa precisa che non sussistono i requisiti per la ripetizione solo se l'importo della nuova tassa coincide con quello del tributo precedentemente pagato e incorporato nel prezzo di vendita.

Tuttavia, il soggetto che venda l'autovettura e avente titolo alla restituzione del precedente tributo ambientale versato, può recuperare nel prezzo di vendita l'importo residuo della tassa incorporato nel valore del veicolo, valore che non incorporerà gli interessi dovuti.¹⁹ È evidente, quindi, che il descritto sistema produce l'effetto di esonerare le autorità nazionali dall'obbligo di tener conto degli interessi dovuti al contribuente per il periodo compreso tra la riscossione indebita della tassa sull'inquinamento e il suo rimborso.

Per i motivi sopra esposti, la Corte ha ritenuto che un simile meccanismo di compensazione non assolvesse pienamente l'obbligo di rimborso e lo ha considerato quindi in palese contrasto con l'art. 110 TFUE.

IV. GLI EFFETTI TEMPORALI DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

Nel caso *Budişan*, il governo rumeno chiedeva alla Corte di limitare nel tempo gli effetti della pronuncia, appellandosi al potere che la Corte può far valere nei casi in cui siano soddisfatti della buona fede nei rapporti costituiti e oggetto di reclamo e del rischio di gravi inconvenienti derivanti dalla sentenza emessa.²⁰

La limitazione degli effetti della sentenza nel tempo è un'eccezione, a cui i giudici di Lussemburgo fanno generalmente ricorso in presenza di circostanze ben definite, quali il rischio di gravi ripercussioni economiche, dovute in particolare all'elevato numero di rapporti costituiti in buona fede e oggetto di potenziale contestazione, e il legittimo affidamento indotto da una situazione di incertezza eventualmente alimentata da comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla stessa Commissione.²¹

Nel caso in esame, il governo rumeno aveva redatto una stima secondo la quale il rimborso con interessi delle somme riscosse in forza dell'ordinanza n. 9/2013 avrebbe avuto delle ripercussioni economiche gravi, tenuto anche conto delle attuali difficoltà economiche della Romania.

¹⁸ Corte di giustizia, sentenza del 6 settembre 2011, causa C-398/09, *Lady & Kid et al.*, par. 26. Per un approfondimento si veda B. THORSON, *Individual Rights in EU Law*, Berlino: Springer, 2016, p. 157 *et seq.*

¹⁹ X, cit., par. da 30 a 32.

²⁰ Sulla limitazione degli effetti delle sentenze della Corte pronunciate in sede di rinvio pregiudiziale si veda M. LANG, *Limitation of Temporal Effects of CJEU Judgments – Mission Impossible for Government of EU Member States*, in P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE, D. VANLERBERGHE (eds), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, lus Commune Europæum series, Volume 120, Antwerp-Cambridge: Intersentia, 2014, p. 235 *et seq.*

²¹ Corte di giustizia, sentenza del 28 settembre 1994, causa C-57/93, *Vroege*, par. 21 e Corte di giustizia, sentenza del 12 ottobre 2000, causa C-372/98, *Cooke*, par. 42.

La Corte, analizzando la documentazione presentata, ha precisato che le ripercussioni della sentenza non causeranno inconvenienti talmente gravi da rendere necessaria una limitazione nel tempo degli effetti della stessa. In altri termini, secondo i giudici di Lussemburgo la stima presentata da tale governo non induce a concludere che l'economia rumena rischi di essere seriamente perturbata dalle ripercussioni della sentenza, sicché non può ritenersi provata la condizione relativa all'esistenza di gravi inconvenienti.

In conclusione, il fatto che lo Stato rumeno abbia ritardato il rimborso delle somme prelevate a titolo di tasse ambientali dichiarate contrarie al diritto dell'Unione europea non può giustificare la limitazione degli effetti nel tempo della sentenza.²²

V. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La pronuncia nel caso *Budişan* si pone in linea di continuità con le precedenti sentenze della Corte di giustizia in tema di tasse ambientali sugli autoveicoli, ma pare degna di nota, poiché conferma quanto affermato dalle pronunce *Tatu e Manea* in merito alla compatibilità della legislazione rumena con il divieto di imposizioni interne discriminatorie, andando quindi a consolidare la giurisprudenza e a formare un importante e preciso precedente sulla materia.

Inoltre, pone un punto fermo sulle modalità di rimborso da parte della Romania delle tasse versate dagli importatori di autovetture usate e dichiarate incompatibili dalla Corte di giustizia.

L'organo giudicante, in particolare, rileva che un sistema di rimborso come quello oggetto del procedimento principale, il quale si limita a riprendere quanto già stabilito dalla legge 9/2012 e dichiarato incompatibile con il diritto UE dalla sentenza *Manea*, implica una limitazione, o addirittura, una totale soppressione dell'obbligo di restituzione della tassa sull'inquinamento percepita in violazione del diritto dell'Unione, circostanza idonea a perpetuare la discriminazione accertata dalla Corte nella sua giurisprudenza.

Appare evidente che la decisione della Corte resa in precedenza nel caso *Manea* non sia stata recepita nella normativa rumena del 2013, dal momento che la nuova tassa sull'inquinamento è del tutto simile a quella che era stata istituita dalla legge del 2012. Infatti, il bollo ambientale disincentiva chi importa autovetture usate da altri Paesi dell'Unione europea e non fa altro che ritardare il rimborso dei tributi precedentemente riscossi e incompatibili con il diritto dell'Unione.

È proprio su questo punto che la sentenza *Budişan* riconosce definitivamente l'incompatibilità delle tasse ambientali rumene sugli autoveicoli con l'art. 110 TFUE, aprendo così la strada alla Commissione per promuovere un ricorso di infrazione contro la Romania.

²² *Budişan*, cit., par. 44-53.

Non resta, quindi, che attendere i nuovi interventi legislativi per verificare se e come il legislatore rumeno intenderà procedere alla restituzione delle somme prelevate a titolo di tasse ambientali.