



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 10 febbraio 2015¹

Causa C-76/14

Mihai Manea

contro

**Instituția Prefectului – județul Brașov – Serviciul public comunitar regim permise de conducere
și înmatriculare a vehiculelor**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel Brașov (Romania)]

«Libera circolazione delle merci — Tassa sulle emissioni inquinanti degli autoveicoli riscossa in occasione della loro prima immatricolazione o in occasione del primo trasferimento del diritto di proprietà — Esenzione dei veicoli soggetti a tasse applicabili in precedenza — Divieto di imposizioni nazionali discriminatorie ai sensi dell'articolo 110 TFUE — Non discriminazione delle autovetture usate importate da altri Stati membri rispetto alle autovetture nazionali similari»

Introduzione - genesi del problema e contesto normativo

1. La questione della tassazione delle autovetture, compresa, in particolare, quella delle autovetture usate, è costantemente presente nella giurisprudenza della Corte². Negli ultimi anni, un posto fondamentale nella giurisprudenza relativa a tale argomento è occupato dal sistema rumeno della tassa unica di immatricolazione. Oggetto della presente causa sono le disposizioni che, in seguito ad una serie di pronunce che hanno dichiarato l'incompatibilità del suddetto regime con il diritto dell'Unione, dovrebbero finalmente rimuovere tali contrasti.

2. La Repubblica di Romania ha aderito all'Unione europea il 1° gennaio 2007. Lo stesso giorno è entrata in vigore la tassa speciale sulle autovetture e sugli autoveicoli, introdotta in forza della Legea nr. 343/2006 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 343/2006, del 17 luglio 2006, che modifica ed integra la legge n. 571/2003, codice delle imposte; in prosieguo: la «legge n. 343/2006»)³. Con effetto dal 1° luglio 2008 siffatta tassa è stata sostituita dalla tassa sulle emissioni inquinanti degli autoveicoli, introdotta in forza dell'Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 din 21 aprilie 2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (decreto legge n. 50/2008, del 21 aprile 2008, relativo all'istituzione della tassa sull'inquinamento degli autoveicoli, in prosieguo: l'«OUG 50/2008»)⁴. Il debito d'imposta sulla base di tali due atti sorgeva al momento della prima immatricolazione dell'autovettura nel territorio della Romania.

1 — Lingua originale: il polacco.

2 — Rammento soltanto alcune delle sentenze connesse alle questioni costituenti oggetto della presente causa: Commissione/Danimarca (C-47/88, EU:C:1990:449); Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66); De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352); Nádasdi e Németh (C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652); Brzezinski (C-313/05, EU:C:2007:33), e, da ultimo, X (C-437/12, EU:C:2013:857).

3 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, n. 662.

4 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, n. 327.

3. La tassa introdotta dall'OUG 50/2008 è stata dichiarata, con sentenza della Corte⁵, contraria all'articolo 110 TFUE. La Corte ha ritenuto che la tassa riscossa esclusivamente in occasione della prima immatricolazione di un'autovettura nel territorio dello Stato, e quindi, per quanto riguarda le autovetture usate, soltanto su quelle importate, disincentiva l'acquisto di autovetture usate provenienti da altri Stati membri, senza però disincentivare l'acquisto di veicoli usati aventi la stessa vetustà e usura sul mercato nazionale⁶. Successivamente la Corte ha più volte confermato tale posizione in relazione alle disposizioni dell'OUG 50/2008 nella versione originaria o a seguito di modifiche stilistiche⁷.

4. A decorrere dal 13 gennaio 2012 l'OUG 50/2008 è stata sostituita dalla Legea nr. 9/2012 din 6 ianuarie 2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule (legge n. 9/2012, del 6 gennaio 2012, relativa alla tassa sulle emissioni inquinanti degli autoveicoli, in prosieguo: la «legge n. 9/2012»). Anche la tassa introdotta in forza della suddetta legge era connessa alla prima immatricolazione dell'autovettura nel territorio della Romania. Tuttavia, la legge conteneva una disposizione in più, ossia l'articolo 4, paragrafo 2, ai sensi del quale:

«L'obbligo di pagamento della tassa sorge anche in occasione della prima trascrizione in Romania del diritto di proprietà su un autoveicolo usato, per il quale non è stata corrisposta né la tassa speciale sulle autovetture e sugli autoveicoli, prevista dalla legge n. 571/2003, e successive modifiche e integrazioni, né la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli, e che non appartiene alla categoria dei veicoli esclusi o esentati dal pagamento di tali tasse, conformemente alle disposizioni in vigore al momento dell'immatricolazione».

5. In forza dell'Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 1/2012 din 30 ianuarie 2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei achitate în conformitate cu prevederile articolului 4 alineatul (2) din lege (decreto legge n. 1/2012 del 30 gennaio 2012, sulla sospensione dell'applicazione di talune disposizioni della legge n. 9/2012 nonché sul rimborso della tassa pagata ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, di detta legge)⁸ l'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 2, è stata sospesa per il periodo dal 31 gennaio 2012 al 1° gennaio 2013 e gli importi della tassa già corrisposti sulla base di tale disposizione sono diventati rimborsabili. Fino al 1° gennaio 2013 la tassa riscossa ai sensi della legge n. 9/2012 continuava quindi ad essere in contrasto con l'articolo 110 TFUE, il che è stato confermato da un'ulteriore pronuncia della Corte⁹.

6. La legge n. 9/2012 è stata, a sua volta, sostituita, con effetto dal 15 marzo 2013, dall'Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 din 19 februarie 2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (decreto legge n. 9/2013, del 19 febbraio 2013, sul bollino ambientale per gli autoveicoli, in prosieguo: l'«OUG 9/2013»)¹⁰. L'articolo 4, paragrafo 2, della legge n. 9/2012 era, quindi, applicabile soltanto nel periodo dal 1° gennaio al 14 marzo 2013. È in quell'epoca che hanno avuto luogo i fatti di cui trattasi nella causa principale. Oggetto dell'esame nella presente causa è quindi la situazione normativa in vigore ai sensi della legge n. 9/2012, in considerazione del suo articolo 4, paragrafo 2.

5 — Sentenza Tatu (C-402/09, EU:C:2001:219).

6 — Ibidem, dispositivo.

7 — Sentenza Nisipeanu (C-263/10, EU:C:2011:466) e una serie di pronunce successive.

8 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, n. 97.

9 — Ordonanța Câmpian e Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Alexandria (C-97/13 e C-214/13, EU:C:2014:229).

10 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, n. 119.

Contesto fattuale e svolgimento del procedimento

7. Mihai Manea, ricorrente nella causa principale, si è rivolto all'Instituția Prefectului - județul Brașov - Serviciul public comunitar regim permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor [autorità competente per l'immatricolazione dei veicoli a Brașov (Romania)], convenuta nella causa principale, con la richiesta di immatricolazione di un'autovettura usata che aveva acquistato in Spagna. Tale autorità, con lettera del 5 marzo 2013, ha preteso il pagamento della tassa prevista dalla legge n. 9/2012. Mihai Manea ha presentato il ricorso dinanzi al Tribunalul Brașov (giudice di primo grado di Brasov), chiedendo l'immatricolazione dell'autovettura senza l'obbligo di pagamento della tassa in parola, la quale, a suo avviso, è contraria al diritto dell'Unione. Dopo il rigetto del ricorso, il ricorrente ha proposto appello dinanzi alla Curtea de Apel Brașov (Corte d'appello di Brasov), la quale ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se, alla luce delle disposizioni della legge n. 9/2012 e dell'oggetto della tassa prevista dalla medesima legge, sia necessario considerare che l'articolo 110 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro dell'Unione europea istituisca una tassa sulle emissioni inquinanti applicabile a tutti gli autoveicoli stranieri al momento dell'immatricolazione in tale Stato, tassa che si applica anche in occasione del trasferimento del diritto di proprietà sugli autoveicoli nazionali, a meno che una tale tassa o una tassa simile non sia stata già pagata.
2. Se, alla luce delle disposizioni della legge n. 9/2012 e dell'oggetto della tassa prevista dalla medesima legge, sia necessario considerare che l'articolo 110 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro dell'Unione europea istituisca una tassa sulle emissioni inquinanti applicabile a tutti gli autoveicoli stranieri al momento dell'immatricolazione in tale Stato, tassa che per gli autoveicoli nazionali è pagata soltanto in occasione del trasferimento del diritto di proprietà su un tale autoveicolo, con la conseguenza che un autoveicolo straniero non può essere utilizzato se non viene pagata la tassa, mentre un autoveicolo nazionale può essere utilizzato illimitatamente nel tempo senza il pagamento della tassa fino al momento in cui avvenga l'eventuale trasferimento del diritto di proprietà sul suddetto autoveicolo».

Analisi

8. Nel sottoporre le suesposte questioni, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 110 TFUE osti a che uno Stato membro introduca una tassa unica sulle autovetture, riscossa in occasione della prima immatricolazione di un'autovettura sul suo territorio nonché del primo trasferimento, a partire dalla data di introduzione della tassa in parola, del diritto di proprietà su un'autovettura già immatricolata, esentando dalla stessa le autovetture per le quali una tassa analoga sia stata già pagata in passato, mentre alle autovetture già immatricolate nel territorio di tale Stato la nuova tassa non è applicabile, a meno che non avvenga il trasferimento della proprietà delle stesse.

9. Per rispondere a tale domanda è necessario chiarire le seguenti questioni: in primo luogo, la possibilità di introdurre una tassa come quella rumena di cui trattasi nella causa principale, compreso il problema della mancata tassazione delle autovetture in riferimento alle quali non avvenga il passaggio di proprietà; in secondo luogo, la possibilità di esentare da tale tassa le autovetture sulle quali è già stata pagata una tassa analoga, applicabile in passato, ed, in terzo luogo, la possibilità di applicare la suddetta esenzione nel caso delle tasse rumene precedentemente in vigore, dichiarate incompatibili con il diritto dell'Unione.

Possibilità di introdurre una tassa unica di immatricolazione sulle autovetture

10. A prescindere dalla questione dell'esenzione delle autovetture sulle quali una tassa analoga sia stata già pagata in passato, la struttura della tassa introdotta in Romania in forza della legge n. 9/2012, nella versione applicabile alla causa principale, è abbastanza semplice: la tassa è dovuta ogni qual volta si proceda alla prima, a partire dalla data della sua entrata in vigore, annotazione del nome del proprietario dell'autovettura su un documento di immatricolazione¹¹. In proposito, è irrilevante se l'autovettura fosse già stata immatricolata in passato, e se tale immatricolazione fosse avvenuta in Romania o in un altro Stato.

11. Con l'introduzione di una tassa strutturata in questo modo, la Romania aveva l'intenzione di porre rimedio all'incompatibilità con l'articolo 110 TFUE della tassa applicabile sulla base dell'OUG 50/2008. Tale incompatibilità era dovuta al fatto che la tassa veniva riscossa solo sulla prima immatricolazione dell'autovettura in Romania, e con ciò, per quanto riguarda le autovetture usate, essa gravava sulle autovetture importate da altri Stati membri, e non su quelle già presenti sul mercato nazionale¹². La tassa introdotta dalla legge n. 9/2012 grava invece una tantum su ogni autovettura che dopo il suo acquisto viene immatricolata a nome del nuovo proprietario.

12. Una siffatta struttura della tassa non mi sembra faccia sorgere dubbi dal punto di vista dell'articolo 110 TFUE. Conformemente alla costante giurisprudenza, l'articolo 110 TFUE non osta a che gli Stati membri introducano nuove tasse o modifichino le aliquote o le basi imponibili esistenti, a condizione che esse si basino su criteri oggettivi e non abbiano per effetto la discriminazione dei prodotti provenienti da altri Stati membri¹³. Nel caso di una tassa gravante soltanto sulle autovetture importate, la discriminazione deriva dal fatto che l'acquirente di una siffatta autovettura, oltre al prezzo, deve, in più, pagare la tassa, mentre acquistando un'identica autovettura nazionale ne pagherà soltanto il prezzo. L'imposizione di una tassa anche sulle autovetture nazionali elimina tale effetto discriminatorio.

13. Relativamente alle autovetture usate, la giurisprudenza della Corte ha, inoltre, elaborato una dottrina che costituisce il complemento del principio di non discriminazione fiscale delle merci provenienti da altri Stati membri. Secondo la dottrina in questione, la tassa gravante sulle autovetture usate importate da altri Stati membri non è incompatibile con l'articolo 110 TFUE, a condizione che il suo ammontare non ecceda l'importo residuo di una tassa simile incorporata nel valore delle autovetture usate già presenti sul mercato nazionale¹⁴.

14. La Corte non determina in modo vincolante il metodo per il calcolo delle tasse sulle autovetture. Siffatto metodo deve, tuttavia, tener conto del deprezzamento dell'autovettura in base alla vetustà e usura, in modo da evitare che l'ammontare della tassa sulle autovetture usate importate da altri Stati membri superi il suddetto importo residuo della tassa incorporata nel valore di mercato delle autovetture nazionali¹⁵.

11 — La legislazione rumena distingue al riguardo l'«immatricolazione», in riferimento alle autovetture che non sono state mai immatricolate in Romania nonché la «trascrizione del diritto di proprietà», in riferimento alle autovetture già immatricolate in detto Stato [v. articolo 2, lettere h) ed i), della legge n. 9/2012].

12 — Sentenza Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, punti da 48 a 61).

13 — V., tra l'altro, sentenze Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66, punto 11), e Nádasdi e Németh (C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, punti 49 e 51).

14 — V., segnatamente, sentenze Commissione/Danimarca (C-47/88, EU:C:1990:449, punto 20); Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punto 2 del dispositivo), e Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, punto 39).

15 — V., segnatamente, sentenza Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, punti da 40 a 42, e giurisprudenza ivi citata).

15. Per quanto riguarda la tassa istituita in forza dell'OUG 50/2008, la Corte ha effettuato un attento esame della medesima ed ha concluso nel senso che essa soddisfa il criterio succitato¹⁶. Poiché le regole per il calcolo della tassa introdotta dalla legge n. 9/2012, contemplate ai suoi articoli 6 e 9, sembrano essere simili a quelle applicabili ai sensi dell'OUG 50/2008, è molto probabile che anche esse soddisfino la suddetta condizione. Stabilirlo spetta tuttavia in definitiva al giudice del rinvio.

16. Il problema sollevato con la seconda questione pregiudiziale, in merito alla sussistenza di autovetture immatricolate in Romania che non sono assoggettate alla tassa in esame se non si procede al passaggio di proprietà, non mi sembra possa cambiare la suddetta conclusione. In primo luogo, come giustamente ha rilevato la Commissione nelle sue osservazioni, non si tratta di una tassa sull'utilizzo di un'autovettura, ma sull'immatricolazione, e quindi, indirettamente, sull'acquisto. In secondo luogo, conformemente alla costante giurisprudenza, nel sistema del Trattato l'articolo 110 TFUE costituisce un complemento delle disposizioni relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente. Tale disposizione è intesa a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni discriminatori nei confronti delle merci originarie di altri Stati membri¹⁷. Orbene, un'autovettura usata costituisce merce soltanto se viene messa in vendita. La mancata tassazione delle autovetture che non sono immesse in commercio, non comporta quindi una discriminazione contraria all'articolo 110 TFUE.

17. Infine, va rilevato che la Corte ha recentemente emesso una sentenza che può indurre a ritenere che l'analisi dell'aliquota, della base imponibile e del metodo di calcolo di una tassa può risultare insufficiente in alcune situazioni¹⁸. Può infatti verificarsi la necessità di cercare sul mercato nazionale l'autovettura che presenti le caratteristiche più vicine a quelle dell'autovettura costituente oggetto del procedimento e di confrontare l'importo della tassa dovuta su tale seconda autovettura con l'importo residuo della tassa incorporata nel valore della prima. La citata sentenza riguardava, tuttavia, la situazione specifica della tassa olandese, nella quale la base imponibile veniva calcolata in base al prezzo di catalogo dell'autovettura, ridotto in proporzione al livello di deprezzamento dell'autovettura in relazione alle autovetture usate¹⁹. Non credo che le constatazioni formulate nella citata sentenza possano essere applicate più in generale, in particolare alle tasse che hanno una struttura diversa rispetto alla tassa olandese ivi esaminata. Del resto, la Corte in definitiva ha ritenuto la tassa olandese contraria all'articolo 110 TFUE a causa di una modifica apportata al metodo di calcolo della stessa, vale a dire, all'elemento basato sul valore dell'autovettura è stato aggiunto un elemento basato sulle emissioni di CO₂, in modo che la tassa riscossa sulle autovetture importate da altri Stati membri, dopo tale modifica, inevitabilmente superava l'importo residuo della tassa incorporata nel valore delle autovetture similari immatricolate nei Paesi Bassi prima della modifica²⁰. La sentenza in parola si riferisce quindi ad una situazione in cui lo Stato membro aumenta la tassa già in vigore, con conseguente discriminazione delle autovetture usate importate da altri Stati membri.

18. Per le ragioni di cui sopra, sono del parere che, in via di principio, la tassa unica sulle autovetture, riscossa in occasione della prima immatricolazione di un'autovettura nel territorio dello Stato membro che l'ha istituita nonché del primo trasferimento, a partire dalla data di introduzione della tassa in questione, del diritto di proprietà su un'autovettura già immatricolata, non è contraria all'articolo 110 TFUE, a condizione che essa soddisfi il criterio indicato al paragrafo 14 delle presenti conclusioni.

16 — Ibidem, punti da 43 a 47).

17 — Sentenza Nádasi e Németh (C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).

18 — Sentenza X (C-437/12, EU:C:2013:857).

19 — Ibidem, punti da 3 a 10 e punto 1 del dispositivo.

20 — Ibidem, punti da 39 a 41.

Possibilità di esentare dalla tassa le autovetture sulle quali è già stata pagata una tassa analoga applicabile in passato

19. Nell'introdurre una nuova tassa riscossa sull'immatricolazione delle autovetture, l'articolo 4, paragrafo 2, della legge n. 9/2012 ha, al contempo, esonerato dalla stessa le autovetture sulle quali era stata già pagata una tassa precedentemente in vigore, vale a dire quella applicabile ai sensi della legge n. 343/2006 nonché dell'OUG 50/2008. Secondo i chiarimenti del governo rumeno contenuti nelle sue osservazioni presentate nella presente causa, l'esenzione in parola sarebbe intesa a prevenire la doppia imposizione delle stesse merci. Occorre sollevare la questione se tale esenzione non implichi un'ulteriore incompatibilità della tassa rumena con l'articolo 110 TFUE.

20. Tale esenzione significa che non su tutte le autovetture usate vendute sul mercato nazionale verrà applicata la nuova tassa, alla quale, viceversa, saranno assoggettate, in linea di principio, tutte le autovetture importate da altri Stati membri. Per contro, nel valore delle autovetture esentate dalla nuova tassa sarà incorporato l'importo residuo della tassa precedentemente in vigore. La condizione di ammissibilità di una siffatta esenzione è quindi analoga a quella indicata al paragrafo 14, ovvero l'ammontare della nuova tassa sulle autovetture importate da altri Stati membri non deve superare il suddetto importo residuo della tassa anteriore incorporata nel valore delle autovetture nazionali simili.

21. Nell'introdurre la tassa di cui al paragrafo 18 delle presenti conclusioni, lo Stato membro può quindi esentarne le autovetture sulle quali è già stata pagata la tassa applicabile in precedenza, a condizione che l'importo della nuova tassa riscossa sulle autovetture usate importate da altri Stati membri non superi l'importo residuo della tassa precedente, incorporata nel valore di mercato delle autovetture nazionali.

22. Dal momento che, come ho rilevato, il metodo di calcolo della tassa introdotta dalla legge n. 9/2012 è molto simile al metodo di calcolo della tassa applicabile ai sensi dell'OUG 50/2008, nonché a quello precedente, risultante dalla legge n. 343/2006, e tiene in debito conto il deprezzamento dell'autovettura in base alla sua vetustà ed al livello di usura, la suddetta condizione sembra essere in tal caso soddisfatta.

Applicabilità dell'esenzione nel caso della tassa rumena sulle autovetture

23. Resta ancora da esaminare se, e in che limiti, il principio di cui al paragrafo 21 delle presenti conclusioni sia applicabile allo specifico caso della tassa rumena sulle autovetture.

24. Come ho rilevato nella parte iniziale, le disposizioni della legge n. 9/2012, che introducono la tassa costituente oggetto della presente causa, prevedono l'esenzione dalla stessa delle autovetture sulle quali sia stata già pagata la tassa applicabile ai sensi della legge n. 343/2006 o dell'OUG 50/2008.

25. In seguito alla sentenza Tatu, confermata da pronunce successive²¹, la tassa istituita in forza dell'OUG 50/2008 è stata ritenuta contraria all'articolo 110 TFUE, in quanto discriminatoria nei confronti delle autovetture usate importate da altri Stati membri rispetto alle autovetture nazionali simili.

26. La tassa istituita ai sensi della legge n. 343/2006 non è stata oggetto di alcuna domanda di rinvio pregiudiziale. Occorre tuttavia tenere presente che, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale, la Corte non valuta la compatibilità con il diritto dell'Unione delle specifiche disposizioni di diritto nazionale degli Stati membri, ma procede all'interpretazione del solo diritto dell'Unione, in base alla quale, poi, i giudici nazionali possono risolvere la questione di una siffatta compatibilità. Sembra che

21 — V. paragrafo 3 delle presenti conclusioni.

la tassa istituita ai sensi della legge n. 343/2006 avesse la stessa natura discriminatoria riconosciuta alla tassa introdotta in forza dell'OUG 50/2008. Di conseguenza, anche essa, sulla base della sentenza Tatu e della successiva giurisprudenza, dovrebbe essere ritenuta dai giudici rumeni contraria all'articolo 110 TFUE.

27. Secondo la giurisprudenza costante, una tassa riscossa in violazione del diritto dell'Unione deve essere restituita con gli interessi. Tale obbligo costituisce la conseguenza ed il complemento dei diritti attribuiti ai singoli sulla base delle disposizioni del diritto dell'Unione che vietano le tasse in questione nonché dell'interpretazione delle suddette disposizioni operata dalla Corte²².

28. Esentare un'autovettura dalla nuova tassa in virtù del fatto che su di essa è stata già corrisposta una tassa applicabile in precedenza, e successivamente ritenuta contraria al diritto dell'Unione, non rappresenta un modo corretto di assolvere tale obbligo. Gli obbligati a titolo di tali due tasse sono infatti due persone diverse. Dell'esenzione beneficia infatti l'acquirente dell'autovettura, il quale viene esonerato dall'obbligo di pagare la tassa al momento dell'immatricolazione dell'autovettura a proprio nome, mentre il diritto al rimborso della tassa precedente, contraria al diritto dell'Unione, spetta a colui che l'aveva corrisposta, ovvero, l'attuale venditore dell'autovettura o ancora uno dei suoi precedenti proprietari, nel caso in cui l'autovettura fosse stata già oggetto di commercio tra la data del pagamento della tassa precedente e la data dell'entrata in vigore della nuova tassa. Pertanto, benché il gettito per l'erario derivante da una tassa contraria al diritto dell'Unione in tal modo venga annullato, il beneficio di ciò non spetterà all'avente diritto al rimborso della tassa, ma ad un terzo. L'avente diritto recupererà, al massimo, nel prezzo di vendita, l'importo residuo della tassa incorporato nel valore dell'autovettura, il quale, tuttavia, raramente sarà pari all'ammontare della tassa effettivamente pagata, e, di certo, tale importo non includerà gli interessi dovuti.

29. Per le ragioni suesposte, un siffatto meccanismo di compensazione della tassa riscossa in violazione del diritto dell'Unione, mediante l'esenzione dalla nuova tassa, non assicura nemmeno la neutralità di quest'ultima, così come richiesto dall'articolo 110 TFUE. Dal momento infatti che l'obbligo di rimborsare la tassa non è stato assolto, al soggetto passivo continua a spettare il diritto ad ottenere il suddetto rimborso. Esso, vendendo l'autovettura, può quindi chiedere un prezzo inferiore, che non tenga conto della tassa già corrisposta. Di conseguenza, non è possibile ritenere che qualsiasi importo residuo della tassa in questione sia incorporato nel valore dell'autovettura. Le autovetture importate, sulle quali la nuova tassa viene riscossa sempre, in quanto esse, per definizione, non rientrano nell'esenzione, si trovano quindi, automaticamente, in una situazione concorrenziale più svantaggiosa rispetto alle autovetture nazionali, sulle quali è stata pagata la tassa precedente, contraria al diritto dell'Unione.

30. Pertanto, ritengo che, mentre gli Stati membri sono autorizzati, in via di principio, ad applicare un'esenzione come quella di cui al paragrafo 21 delle presenti conclusioni, la suddetta esenzione non può, viceversa, spettare per il pagamento di una tassa precedentemente in vigore, successivamente ritenuta contraria al diritto dell'Unione.

31. Nello specifico caso rumeno, oggetto del procedimento principale, ciò implica, a mio parere, che l'articolo 110 TFUE osta all'esenzione, prevista dall'articolo 4, paragrafo 2, della legge n. 9/2012, dalla tassa, ivi contemplata, sulle autovetture sulle quali sia stata già pagata la tassa precedentemente applicabile ai sensi della legge n. 343/2006 nonché dell'OUG 50/2008²³.

22 — V., segnatamente, sentenza Littlewoods Retail e a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punti da 24 a 26), nonché, in relazione alla tassa istituita dall'OUG 50/2008, sentenza Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, punti da 27 a 29).

23 — Tale disciplina deve essere distinta dalla normativa esaminata nella sentenza Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285). La citata sentenza riguardava il meccanismo, introdotto da un atto giuridico successivo, ossia dall'OUG 9/2013 (v. paragrafo 6 delle presenti conclusioni), di rimborso di una tassa contraria al diritto dell'Unione a colui che l'aveva pagata. Invece, nella presente causa, come ho chiarito sopra, trattasi di esonerare il nuovo proprietario dell'autovettura a titolo della tassa versata su tale autovettura dal precedente proprietario.

32. Ciò non cambia per il fatto che, nella sentenza Tatu, la Corte abbia dichiarato che la tassa applicabile sulla base dell'OUG 50/2008 non implica una discriminazione tra le autovetture usate importate da altri Stati membri e le autovetture già presenti sul mercato rumeno in seguito ad una precedente importazione e al pagamento della tassa in parola²⁴. Tale affermazione infatti è stata effettuata prima che la Corte, nella parte successiva della stessa sentenza, confrontasse la situazione delle autovetture importate da altri Stati membri con la situazione delle autovetture sulle quali la tassa in questione non era mai stata pagata (immatricolate in Romania prima della sua introduzione), e riconoscesse la sua natura discriminatoria relativamente alle autovetture usate in generale²⁵.

33. Occorre tuttavia tenere presente che le pronunce della Corte con le quali è stata dichiarata l'incompatibilità con il diritto dell'Unione della tassa istituita dall'OUG 50/2008, e le quali, come ho indicato al paragrafo 26, sono applicabili anche alla tassa prevista dalla legge n. 343/2006, si riferivano proprio alle autovetture usate. In tali pronunce la Corte ha infatti dichiarato che l'articolo 110 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro stabilisca una tassa gravante sul veicolo in occasione della sua prima immatricolazione in detto Stato membro, qualora tale misura tributaria sia strutturata in modo tale da disincentivare l'immissione in circolazione, in detto Stato membro, di *veicoli usati* acquistati in altri Stati membri, senza però disincentivare l'acquisto di *veicoli usati* aventi la stessa vetustà e usura sul mercato nazionale²⁶. La situazione di un'autovettura nuova è, sotto tale profilo, diversa, in quanto l'autovettura nuova viene, per definizione, immatricolata sempre per la prima volta²⁷, a prescindere dal fatto se essa sia stata prodotta nello Stato in cui la si sta immatricolando, o se sia stata importata. La tassa riscossa in occasione della prima immatricolazione in un determinato Stato, non ha quindi, relativamente alle autovetture nuove, una natura discriminatoria come in relazione alle autovetture usate.

34. Di conseguenza, non vedo alcuna ragione per ritenere incompatibili con il diritto dell'Unione le tasse rimosse ai sensi della legge n. 343/2006 o dell'OUG 50/2008 in occasione dell'immatricolazione delle autovetture nuove. Allo stesso modo, l'esenzione prevista dall'articolo 4, paragrafo 2, della legge n. 9/2012 non è in contrasto con l'articolo 110 TFUE nella parte in cui si riferisce alle autovetture immatricolate in Romania come nuove, ovviamente nel rispetto della condizione prevista al punto 21, in fine.

Conclusione

35. Sulla scorta delle considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dalla Curtea de Apel Braşov nei seguenti termini:

- 1) L'articolo 110 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro introduca una tassa unica sulle autovetture, riscossa in occasione della prima immatricolazione di un'autovettura nel territorio dello Stato membro che l'ha istituita nonché all'atto del primo trasferimento, a partire dalla data di introduzione della suddetta tassa, del diritto di proprietà di un'autovettura già immatricolata in tale Stato. La tassa in questione deve essere strutturata in modo che l'ammontare della tassa riscossa sulle autovetture usate importate da altri Stati membri non superi l'importo residuo della tassa incorporata nel valore di mercato delle autovetture nazionali.

24 — Sentenza Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, punti da 43 a 47). La Corte ha ritenuto che il meccanismo di calcolo della tassa tenesse in debito conto il deprezzamento dell'autovettura, di conseguenza il suo importo non superasse l'importo residuo di tale tassa incorporata nel valore delle autovetture similari sulle quali la tassa in questione era stata pagata prima. Vedi paragrafo 15 delle presenti conclusioni.

25 — Sentenza Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, punti da 52 a 61).

26 — Ibidem, dispositivo (il corsivo è mio).

27 — Per nuova si intende un'autovettura non ancora immatricolata.

- 2) L'articolo 110 TFUE non osta inoltre a che uno Stato membro, nell'introdurre tale tassa, esenti da essa le autovetture sulle quali sia stata già pagata una tassa applicabile in precedenza, a condizione che l'importo della nuova tassa riscossa sulle autovetture usate importate da altri Stati membri non superi l'importo residuo della tassa precedente, incorporata nel valore di mercato delle autovetture nazionali.
- 3) L'esenzione in parola non può spettare per il pagamento di una tassa applicabile in precedenza, contraria al diritto dell'Unione.