



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

28 settembre 2023 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposizioni interne – Articolo 110 TFUE – Restituzione di una tassa riscossa da uno Stato membro in violazione del diritto dell’Unione – Tassa sulla prima immatricolazione di un autoveicolo – Incorporazione della tassa nel valore di mercato dell’autoveicolo per il quale tale tassa è stata versata – Trasferimento del diritto al rimborso ad un acquirente successivo di detto veicolo»

Nella causa C-508/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Braşov (Corte d’appello di Braşov, Romania), con decisione del 22 giugno 2022, pervenuta in cancelleria il 27 luglio 2022, nel procedimento

KL,

PO

contro

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da M. Safjan, presidente di sezione, N. Jääskinen (relatore) e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per KL e PO, da D. Târşia, avvocato;
- per il governo rumeno, da R. Antonie, E. Gane e O.-C. Ichim, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Björkland e T. Isacu de Groot, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il rumeno.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 110 TFUE.
- 2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra KL e PO, in qualità di eredi di AX, e l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (amministrazione provinciale delle finanze pubbliche di Brașov, Romania; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), in merito al rimborso di una tassa, riscossa in violazione del diritto dell'Unione in occasione della prima immatricolazione di un autoveicolo, a un successivo acquirente di detto autoveicolo.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 110 TFUE così recita:

«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 simili.

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni».

Diritto rumeno

- 4 L'Ordonanța de urgență a Guvernului 4 august 2017, nr. 52/2017 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule (decreto legge del 4 agosto 2017, n. 52, che disciplina il rimborso degli importi corrispondenti alla tassa straordinaria sugli autoveicoli e sui veicoli a motore, alla tassa sull'inquinamento da autoveicoli, alla tassa sulle emissioni inquinanti da autoveicoli e sul bollo ambientale per autoveicoli) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 644, del 7 agosto 2017; in prosieguo: il «decreto n. 52/2017»), stabilisce la procedura per il rimborso di diverse tasse sui veicoli a motore, che la Corte ha giudicato in contrasto con il diritto dell'Unione.
- 5 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, del decreto n. 52/2017:

«I contribuenti che hanno versato la tassa straordinaria sugli autoveicoli e sui veicoli a motore, di cui agli articoli da 214¹ a 214³ della legge n. 571/2003, che promulga il codice tributario, e successive integrazioni e modifiche, la tassa sull'inquinamento da autoveicoli, prevista dal decreto legge n. 50/2008, che istituisce la tassa sull'inquinamento da autoveicoli, approvata con legge n. 140/2011, la tassa sull'inquinamento da autoveicoli, prevista dalla legge n. 9/2012, che istituisce la tassa sull'inquinamento da autoveicoli, e successive integrazioni e modifiche, nonché il bollo ambientale per

autoveicoli, previsto dal decreto legge n. 9/2013, che istituisce il bollo ambientale per autoveicoli, approvato, con integrazioni e modifiche, con legge n. 37/2014, e successive integrazioni e modifiche, e che non hanno beneficiato del rimborso sino all'entrata in vigore del presente decreto legge, possono chiedere il rimborso loro spettante, con gli interessi dovuti per il periodo compreso tra la data di riscossione e la data di rimborso, con domanda indirizzata al competente organo tributario centrale. Il tasso d'interesse è quello previsto dall'articolo 174, paragrafo 5, della legge n. 207/2015, che promulga il codice di procedura tributaria, e successive integrazioni e modifiche».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 6 Il 3 marzo 2008 la SC Zilex Corn SRL ha acquistato in leasing un autoveicolo di marca Toyota, fabbricato nel 2007. Al fine di poter procedere alla prima immatricolazione di tale veicolo in Romania, la società di leasing, la BCR Leasing IFN SA, aveva versato alle autorità rumene una tassa straordinaria sugli autoveicoli e sui veicoli a motore (in prosieguo: la «tassa straordinaria d'immatricolazione»), maggiorata dell'imposta sul valore aggiunto, per un importo pari a 6 378,23 lei rumeni (RON) (circa EUR 1 298). La società di leasing ha recuperato tale somma presso la Zilex Corn.
- 7 Il 12 novembre 2012 la proprietà del veicolo è stata trasferita alla SC Zaral SRL e poi, il 16 maggio 2016, ad AX.
- 8 Il 28 agosto 2018 AX ha inoltrato, preso l'amministrazione tributaria, una domanda di rimborso della tassa straordinaria d'immatricolazione versata per il veicolo di cui trattasi, sulla base dell'articolo 1, paragrafo 1, del decreto n. 52/2017. L'amministrazione tributaria ha respinto tale domanda, con decisione del 5 marzo 2019, in quanto essa non era stata presentata dalla persona che aveva versato detta imposta. AX ha presentato reclamo contro tale provvedimento, respinto con decisione del 29 luglio 2019.
- 9 AX ha proposto un ricorso dinanzi al Tribunalul Brașov (Tribunale superiore di Brașov, Romania), diretto all'annullamento di queste due decisioni, alla condanna dell'amministrazione tributaria al rimborso della tassa straordinaria d'immatricolazione e al pagamento degli interessi corrispondenti.
- 10 Con sentenza del 23 dicembre 2020, tale giudice ha respinto il ricorso in quanto, conformemente alla normativa nazionale applicabile, il diritto al rimborso spettava soltanto alla persona che aveva versato la tassa straordinaria d'immatricolazione all'atto della prima immatricolazione del veicolo di cui trattasi, e non ai successivi acquirenti di tale veicolo.
- 11 AX ha impugnato tale sentenza dinanzi alla Curtea de Apel Brașov (Corte d'appello di Brașov, Romania), giudice del rinvio.
- 12 Con sentenza del 5 aprile 2022, detto giudice ha respinto l'impugnazione in quanto AX non aveva dimostrato che il diritto al rimborso gli sarebbe stato trasferito contemporaneamente alla proprietà del veicolo di cui trattasi. Essa ha inoltre giudicato che il trasferimento di tale credito fiscale non poteva essere avvenuto ipso iure al momento dell'acquisto di quest'ultimo.
- 13 AX ha proposto un ricorso per revocazione avverso tale sentenza dinanzi a detto giudice deducendo, in particolare, un'erronea interpretazione dell'articolo 110 TFUE e la violazione del principio di effettività.

- 14 Il giudice del rinvio si chiede se uno Stato membro possa negare il rimborso di una tassa, riscossa all'atto della prima immatricolazione di un veicolo, in violazione del diritto dell'Unione, al successivo acquirente di tale veicolo.
- 15 Detto giudice rileva che il decreto n. 52/2017 è stato adottato in seguito ad alcune sentenze della Corte, che hanno dichiarato contrarie al diritto dell'Unione diverse tasse applicabili ai veicoli a motore istituite dalla Romania, tra le quali figura la tassa straordinaria d'immatricolazione di cui trattasi. Ai sensi del suo articolo 1, paragrafo 1, il diritto al rimborso di una tassa ritenuta contraria al diritto dell'Unione sarebbe tuttavia riconosciuto solo al soggetto passivo che l'ha assolta.
- 16 Orbene, detto giudice sottolinea che, dopo l'istituzione delle tasse applicabili ai veicoli a motore di cui al decreto n. 52/2017, i veicoli interessati sono stati oggetto di compravendite e che, con la sentenza del 7 aprile 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), la Corte ha dichiarato che una siffatta tassa, una volta assolta, doveva considerarsi incorporata nel valore di mercato del veicolo.
- 17 Pertanto, il giudice del rinvio si chiede se la limitazione del diritto al rimborso delle tasse riscosse in violazione dell'ordinamento dell'Unione, prevista dall'articolo 1, paragrafo 1, del decreto n. 52/2017, sia conforme all'obbligo degli Stati membri di rimborsare tali tasse.
- 18 Alla luce di ciò, la Curtea de Apel Brașov (Corte d'appello di Brașov) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il diritto dell'Unione europea (articolo 110 TFUE) possa essere interpretato nel senso che l'importo di una tassa, che sia vietata dal diritto dell'Unione, è incorporato nel valore del veicolo e può essere trasferito unitamente al diritto di proprietà su quest'ultimo a favore dei terzi acquirenti.
- 2) Se l'interpretazione [dell'articolo] 110 TFUE osti a una normativa nazionale, come quella di cui all'articolo 1 del [decreto] n. 52/2017, secondo la quale il rimborso di una tassa vietata dal diritto dell'Unione può essere effettuato unicamente a favore del contribuente che l'ha versata e non dei successivi acquirenti del veicolo per il quale la tassa è stata pagata, nel caso in cui la tassa non sia stata rimborsata a colui che l'ha versata».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

- 19 L'articolo 110 TFUE riguarda tutti i prodotti provenienti dagli altri Stati membri, nonché quelli provenienti da paesi terzi che si trovino in libera pratica nell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 7 maggio 1987, Cooperativa Co-Frutta, 193/85, EU:C:1987:210, punto 29).
- 20 A tal riguardo, nelle sue osservazioni scritte la Commissione europea ha rilevato che la decisione di rinvio non precisava se il veicolo oggetto del procedimento principale, acquistato in Romania, fosse stato importato da un altro Stato membro e, di conseguenza, ha espresso dubbi sul fatto che tale veicolo rientrasse nell'ambito di applicazione dell'articolo 110 TFUE.

- 21 Da tale decisione risulta tuttavia che detto veicolo è di marca Toyota. Secondo le informazioni di cui dispone la Corte, la fabbricazione dei veicoli di tale marca non è garantita in Romania. Si può quindi ragionevolmente presumere che il veicolo in questione provenga da un altro Stato membro o da un paese terzo e sia in libera pratica nell'Unione europea.
- 22 È alla luce di tale ipotesi che occorre esaminare le questioni sollevate.

Sulla prima questione

- 23 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 110 TFUE debba essere interpretato nel senso che l'importo di una tassa riscossa in violazione del diritto dell'Unione da uno Stato membro sugli autoveicoli, all'atto della prima immatricolazione, possa considerarsi incorporato nel valore di tali veicoli, cosicché il credito vantato nei confronti dello Stato a causa della riscossione illegittima di detta tassa possa ritenersi trasferito, all'atto della vendita di detti veicoli, ai successivi acquirenti di questi ultimi.
- 24 A tal riguardo occorre ricordare che l'articolo 110, primo comma, TFUE vieta agli Stati membri di applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili.
- 25 Secondo una giurisprudenza costante, tale disposizione è violata quando l'importo della tassa che grava su un veicolo usato importato supera l'importo residuo della tassa incorporato nel valore dei veicoli usati simili già immatricolati nel territorio nazionale (sentenza del 7 aprile 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 In sede di esame della compatibilità con l'articolo 110 TFUE di una tassa d'immatricolazione istituita da uno Stato membro e gravante su un veicolo usato importato, la Corte ha precisato che l'importo di una siffatta tassa deve considerarsi incorporato nel valore del veicolo dal momento del pagamento di tale tassa. Pertanto, quando un veicolo immatricolato nello Stato membro considerato è venduto, in seguito, come veicolo usato nello stesso Stato membro, il suo valore di mercato, comprendente l'importo residuo della tassa d'immatricolazione, sarà pari ad una percentuale, determinata in funzione del deprezzamento di detto veicolo, del suo valore iniziale (v., in particolare, sentenza del 7 aprile 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, punto 40 e giurisprudenza ivi citata). Ciò premesso, in talune situazioni specifiche l'importo residuo di una tassa può cessare di considerarsi incorporato nel valore commerciale dei veicoli di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2016, Budișan, C-586/14, EU:C:2016:421, punto 41).
- 27 Orbene, occorre sottolineare che tali sentenze riguardano l'esame della neutralità di tasse la cui compatibilità con l'articolo 110 TFUE è stata oggetto di valutazione da parte della Corte. Tale giurisprudenza non può essere applicata alla fattispecie oggetto del procedimento principale, il quale verte non sulla neutralità della tassa straordinaria d'immatricolazione in discussione bensì sulla questione se, nell'ipotesi di rimborso di una tassa riscossa in violazione del diritto dell'Unione, si possa ritenere che una siffatta tassa sia trasferita, in maniera generale e in ogni caso, sul o sui successivi acquirenti del veicolo di cui trattasi.
- 28 Come la Corte ha costantemente dichiarato in materia di imposte indirette, anche se abitualmente, nel commercio, imposte siffatte sono parzialmente o totalmente trasferite sul consumatore finale, non si può affermare in generale che, in tutti i casi, l'imposta sia effettivamente trasferita. Il trasferimento effettivo, parziale o totale, dipende da vari fattori che

accompagnano ciascuna operazione commerciale e la differenziano da altri casi situati in altri contesti. Di conseguenza, la questione della ripercussione, o della non ripercussione, in ciascuna vicenda, di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto che rientra nella competenza del giudice nazionale, che può valutare liberamente gli elementi di prova sottoposti al suo esame (v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, punto 17, e ordinanza del 7 febbraio 2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

- 29 Ciò deve valere anche per le tasse come la tassa straordinaria d'immatricolazione di cui trattasi, che colpisce gli autoveicoli all'atto della loro prima immatricolazione in uno Stato membro. Infatti, il trasferimento effettivo, parziale o totale, sull'acquirente successivo di un veicolo per il quale tale tassa è stata assolta dipende, in definitiva, da diversi fattori connessi alle circostanze di fatto che accompagnano le operazioni commerciali nell'ambito delle quali la proprietà di un siffatto veicolo è trasferita.
- 30 Pertanto, spetta al giudice nazionale valutare, in funzione delle circostanze della causa di cui è investito, se un trasferimento parziale o totale di detta tassa sull'uno o sull'altro acquirente successivo sia effettivamente avvenuto.
- 31 Orbene, qualora il giudice nazionale constati, sulla base di una libera valutazione degli elementi di prova sottopostigli, che una tassa straordinaria d'immatricolazione, versata all'atto della prima immatricolazione di un veicolo, è stata effettivamente trasferita sull'acquirente successivo di tale veicolo, nulla osta, in linea di principio, a che si ritenga che il credito detenuto nei confronti dello Stato a causa della riscossione illegittima di detta tassa sia stato trasferito, contemporaneamente alla proprietà di tale veicolo, al citato acquirente.
- 32 Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 110 TFUE dev'essere interpretato nel senso che l'importo di una tassa riscossa in violazione del diritto dell'Unione da uno Stato membro sugli autoveicoli, all'atto della prima immatricolazione, può considerarsi incorporato nel valore di tali veicoli, cosicché il credito vantato nei confronti dello Stato a causa della riscossione illegittima di detta tassa può ritenersi trasferito, all'atto della vendita di detti veicoli, ai successivi acquirenti di questi ultimi.

Sulla seconda questione

- 33 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 110 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale la quale prevede che una tassa riscossa da uno Stato membro, in violazione del diritto dell'Unione, sugli autoveicoli all'atto della loro prima immatricolazione possa essere restituita solo al soggetto passivo che ha versato tale tassa, e non a un acquirente successivo del veicolo di cui trattasi.
- 34 A tale riguardo, in primo luogo, secondo costante giurisprudenza, il diritto di ottenere il rimborso di tasse riscosse da uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli individui dalle disposizioni del diritto dell'Unione che vietano tali tasse, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 19 luglio 2012, *Littlewoods Retail e a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punto 24, nonché del 15 ottobre 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

- 35 Peraltro, quando uno Stato membro ha prelevato tasse in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, gli individui hanno diritto al rimborso non solo del tributo indebitamente riscosso, ma altresì degli importi pagati a detto Stato o da quest'ultimo trattenuti in rapporto diretto con tale tributo (v., in particolare, sentenze del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 25, nonché del 15 ottobre 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 In secondo luogo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che il rimborso delle tasse indebitamente riscosse può essere negato, in deroga al principio del rimborso, quando tale restituzione comporti un arricchimento senza causa degli aventi diritto, vale a dire quando si accerti che la persona tenuta al pagamento di tali diritti li ha di fatto riversati direttamente sull'acquirente (sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Difatti, la tutela dei diritti garantiti in materia dall'ordinamento giuridico dell'Unione non impone il rimborso di imposte, dazi e tasse riscossi in violazione del diritto dell'Unione quando è appurato che la persona tenuta al loro pagamento li ha di fatto riversati su altri soggetti, quali l'acquirente (v., in tal senso, sentenza del 16 maggio 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 Ciò avviene in quanto, in circostanze siffatte, l'onere del tributo indebitamente percepito non è stato sopportato dal soggetto passivo bensì dall'acquirente, sul quale l'onere è stato trasferito. Pertanto, rimborsare al soggetto passivo l'importo della tassa che ha già percepito dall'acquirente equivarrebbe, per lui, a un doppio pagamento qualificabile come arricchimento senza causa, senza che per questo si ponga rimedio alle conseguenze dell'illegittimità della tassa per l'acquirente (sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Una siffatta interpretazione risponde alla finalità del diritto alla ripetizione dell'indebito, il quale mira a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità della tassa con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che essa ha fatto indebitamente gravare sul soggetto che, in definitiva, l'ha effettivamente sostenuta (sentenze del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 23, nonché del 16 maggio 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punto 24).
- 40 In terzo luogo, in mancanza di una normativa dell'Unione in materia, spetta a ciascuno Stato membro stabilire le modalità di restituzione di tasse nazionali indebitamente riscosse, a condizione tuttavia che tali modalità rispettino sia il principio di equivalenza sia il principio di effettività (v., in tal senso, sentenza del 14 ottobre 2020, Valoris, C-677/19, EU:C:2020:825, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 A questo proposito, considerata la finalità del diritto alla ripetizione dell'indebito quale ricordata nel punto 39 della presente sentenza e al fine di rispettare il principio di effettività, le condizioni per l'esercizio dell'azione di ripetizione dell'indebito, stabilite dagli Stati membri in forza del principio dell'autonomia processuale, devono far sì che l'onere economico della tassa indebitamente riscossa possa essere neutralizzato (sentenze del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 25, nonché del 16 maggio 2013, Alakor Gababatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

- 42 La Corte ha altresì precisato che se l'acquirente finale, in forza del diritto interno, è in grado di ottenere il rimborso, da parte del soggetto passivo, dell'importo della tassa su di lui trasferita, detto soggetto passivo dev'essere in grado, a sua volta, di ottenerne il rimborso da parte delle autorità nazionali (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 Pertanto uno Stato membro può opporsi, in linea di principio, ad una domanda di rimborso di una tassa indebitamente riscossa, formulata dall'acquirente finale sul quale tale tassa è stata trasferita, adducendo che non è l'acquirente che ha versato detta tassa alle autorità tributarie, purché tuttavia detto acquirente possa esperire, in forza del diritto interno, un'azione civilistica di ripetizione dell'indebitato nei confronti del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 27).
- 44 Tuttavia, qualora il rimborso da parte del soggetto passivo risultasse impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività impone che l'acquirente debba essere in grado di agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie e che, a tal fine, lo Stato membro preveda gli strumenti e le modalità procedurali necessari (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 45 Ne consegue che l'acquirente di un veicolo per il quale sia stata pagata una tassa riscossa da uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione e sul quale tale imposta sia stata trasferita, deve poter ottenere, secondo le modalità procedurali nazionali, il rimborso da parte del soggetto passivo che l'ha versata o, eventualmente, delle autorità tributarie.
- 46 È importante nondimeno sottolineare che, quando un veicolo per il quale è stata versata una tassa all'atto della sua prima immatricolazione perde una parte del suo valore di mercato, l'importo della tassa compreso nel valore di tale veicolo diminuisce nelle stesse proporzioni di detto valore. Nell'ipotesi in cui l'importo residuo della tassa sia trasferito sull'acquirente successivo dell'autoveicolo in questione, dalla giurisprudenza citata nel punto 36 della presente sentenza, che consente agli Stati membri di negare il rimborso di una tassa riscossa in violazione del diritto dell'Unione quando esso comporti un arricchimento senza causa degli aventi diritto, risulta che la tassa che dev'essere rimborsata a tale acquirente non può superare, in nessun caso, tale importo residuo.
- 47 Pertanto, nel caso di specie il giudice del rinvio deve segnatamente verificare, nell'ipotesi in cui constati, sulla base di una valutazione degli elementi di prova sottopostigli, che una parte residua della tassa straordinaria d'immatricolazione versata all'atto della prima immatricolazione del veicolo di cui trattasi sia stata effettivamente trasferita su un acquirente successivo di tale veicolo, che il rimborso di detta tassa a un siffatto acquirente non comporti un arricchimento senza causa di quest'ultimo.
- 48 Di conseguenza, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 110 TFUE dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale la quale prevede che una tassa riscossa da uno Stato membro, in violazione del diritto dell'Unione, sugli autoveicoli all'atto della loro prima immatricolazione possa essere restituita solo al soggetto passivo che ha versato tale tassa, e non a un acquirente successivo del veicolo di cui trattasi, a condizione che l'acquirente che abbia effettivamente sostenuto l'onere di detta tassa possa

ottenerne il rimborso, secondo le modalità procedurali nazionali, da parte del soggetto passivo che l'ha versata o, eventualmente, delle autorità tributarie quando, in particolare, il rimborso da parte di tale soggetto passivo risulti impossibile o eccessivamente difficile.

Sulle spese

- 49 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 110 TFUE dev'essere interpretato nel senso che l'importo di una tassa riscossa in violazione del diritto dell'Unione da uno Stato membro sugli autoveicoli, all'atto della prima immatricolazione, può considerarsi incorporato nel valore di tali veicoli, cosicché il credito vantato nei confronti dello Stato a causa della riscossione illegittima di detta tassa può ritenersi trasferito, all'atto della vendita di detti veicoli, ai successivi acquirenti di questi ultimi.**
- 2) **L'articolo 110 TFUE dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale la quale prevede che una tassa riscossa da uno Stato membro, in violazione del diritto dell'Unione, sugli autoveicoli all'atto della loro prima immatricolazione possa essere restituita solo al soggetto passivo che ha versato tale tassa, e non a un acquirente successivo del veicolo di cui trattasi, a condizione che l'acquirente che abbia effettivamente sostenuto l'onere di detta tassa possa ottenerne il rimborso, secondo le modalità procedurali nazionali, da parte del soggetto passivo che l'ha versata o, eventualmente, delle autorità tributarie quando, in particolare, il rimborso da parte di tale soggetto passivo risulti impossibile o eccessivamente difficile.**

Firme