

TATU

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

7 aprile 2011 \*

Nel procedimento C-402/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Tribunalul Sibiu (Romania), con decisione 18 giugno 2009, pervenuta in cancelleria il 16 ottobre 2009, nella causa

**Ioan Tatu**

contro

**Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei,**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu,**

**Administrația Finanțelor Publice Sibiu,**

\* Lingua processuale: il romeno.

**Administrația Fondului pentru Mediu,**

**Ministerul Mediului,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. J.-J. Kasel, M. Ilešič (relatore), E. Levits e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston  
cancelliere: sig.ra R. Șereș, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 ottobre 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Tatu, dall'avv. D. Târșia, avocat;

— per il governo romeno, dal sig. A. Popescu e dalla sig.ra E. Gane, in qualità di agenti, nonché dal sig. V. Angelescu, in qualità di consigliere;

- per il governo ceco, dal sig. M. Smolek e dalla sig.ra K. Havlíčková, in qualità di agenti;
  
- per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra L. Bouyon, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 gennaio 2011,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 90 CE.
  
- 2 Detta domanda è stata presentata nell'ambito di una lite che oppone il sig. Tatu allo Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei (Stato romeno rappresentato dal Ministero dell'economia e delle finanze), alla Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu (direzione generale delle finanze pubbliche di Sibiu), all'Administrația Finanțelor Publice Sibiu (amministrazione delle finanze pubbliche di Sibiu), all'Administrația Fondului pentru Mediu (amministrazione del fondo per l'ambiente) e al Ministerul Mediului (Ministero dell'ambiente), in merito ad una tassa che il sig. Tatu ha dovuto versare in occasione dell'immatricolazione di un autoveicolo proveniente da un altro Stato membro.

## Contesto normativo

### *La normativa dell'Unione*

- 3 Gli «standard di inquinamento europei» stabiliscono i limiti accettabili per le emissioni di gas di scarico di autoveicoli nuovi venduti negli Stati membri dell'Unione europea. Il primo di detti standard (comunemente denominato «Euro 1») è stato introdotto dalla direttiva del Consiglio 26 giugno 1991, 91/441/CEE, che modifica la direttiva 70/220/CEE concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati Membri relative alle misure da adottare contro l'inquinamento atmosferico con le emissioni dei veicoli a motore (GU L 242, pag. 1), che è entrata in vigore il 1° gennaio 1992. Da allora, le norme in materia sono divenute progressivamente più rigorose, allo scopo di migliorare la qualità dell'aria nell'Unione.
  
- 4 La norma «Euro 2» è stata istituita, con effetto dal 1° gennaio 1996. Il legislatore comunitario ha in seguito introdotto nuove norme. In applicazione del regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 20 giugno 2007, n. 715, relativo all'omologazione dei veicoli a motore riguardo alle emissioni dai veicoli passeggeri e commerciali leggeri (Euro 5 ed Euro 6) e all'ottenimento di informazioni sulla riparazione e la manutenzione del veicolo (GU L 171, pag. 1), il limite attualmente in vigore è quello della norma «Euro 5» e l'entrata in vigore di una norma «Euro 6» è prevista per l'anno 2014.
  
- 5 Peraltro, la direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 5 settembre 2007, 2007/46/CE, che istituisce un quadro per l'omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi, nonché dei sistemi, componenti ed entità tecniche destinati a tali veicoli (direttiva quadro) (GU L 263, pag. 1), distingue tra i veicoli di categoria M, comprendenti «[gli autoveicoli] per il trasporto di persone e aventi almeno quattro ruote», da quelli della categoria N, la quale comprende «[gli autoveicoli] per il trasporto di

merci ed aventi almeno quattro ruote». Tali categorie costituiscono oggetto di suddivisioni a seconda del numero di posti a sedere e del peso massimo (categoria M), o a seconda soltanto del peso massimo (categoria N).

### *La normativa nazionale*

- 6 Il decreto d'urgenza del governo 21 aprile 2008, n. 50/2008, sull'istituzione della tassa sull'inquinamento degli autoveicoli (Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule, *Monitorul Oficial al României, Partea I, n. 327* del 25 aprile 2008, in prosieguo: l'«OUG n. 50/2008»), entrato in vigore il 1° luglio 2008, istituisce, all'art. 3, una tassa sull'inquinamento per i veicoli delle categorie M1-M3 e N1-N3.
- 7 Ai termini del preambolo dell'OUG n. 50/2008, detta tassa fa parte di misure «per il miglioramento della qualità dell'aria e il rispetto dei valori limiti previsti dalla legislazione [dell'Unione] in materia» ed è istituita in modo da «garantire il rispetto delle norme [del diritto dell'Unione] applicabili, ivi compresa della giurisprudenza della Corte di giustizia [dell'Unione europea]».
- 8 L'art. 1 dell'OUG n. 50/2008 dispone:

«1. Il presente decreto d'urgenza fissa il quadro giuridico per l'istituzione della tassa sull'inquinamento degli autoveicoli, in prosieguo denominata la tassa, che è versata al bilancio del Fondo per l'ambiente ed è gestita dall'amministrazione del Fondo per l'ambiente al fine di finanziare programmi e progetti di tutela dell'ambiente.

2. Le somme raccolte conformemente al presente decreto d'urgenza servono a finanziare programmi e progetti di tutela dell'ambiente, quali:

- a) il programma di incentivazione al rinnovamento del parco auto nazionale;
- b) il programma nazionale di miglioramento della qualità dell'ambiente attraverso la realizzazione di spazi verdi in loco;
- c) progetti di sostituzione o di completamento di sistemi classici di riscaldamento con sistemi che utilizzano l'energia solare, geotermica e eolica;
- d) progetti di produzione di energia a partire da fonti d'energia rinnovabili (...).

(...)».

- 9 Ai sensi dell'art. 4, lett. a) dell'OUG n. 50/2008, l'obbligo di versare la tassa sorge «all'atto della prima immatricolazione di un autoveicolo in Romania». L'art. 5. nn. 1 e 2, di detto decreto precisa che «[l]a tassa è calcolata dall'autorità tributaria competente» e che, «[a]i fini del calcolo della tassa, le persone fisiche o giuridiche (...) che intendano procedere all'immatricolazione dell'autoveicolo depongono i documenti contenenti gli elementi di calcolo della tassa, previsti dai regolamenti di attuazione del presente decreto d'urgenza».

- 10 L'art. 5, n. 3, dell'OUG n. 50/2008 enuncia che «[l]’importo in RON della tassa viene determinato in base al tasso di cambio stabilito il primo giorno lavorativo del mese di ottobre dell’anno precedente e pubblicato nella *Gazzetta ufficiale dell’Unione europea*». Così, il primo tasso di cambio applicabile è stato quello pubblicato nella *Gazzetta ufficiale dell’Unione europea* del 2 ottobre 2007 (GU C 230, pag. 2), secondo il quale 1 euro corrispondeva a RON 3,3565.
- 11 L’art. 6 dell’OUG n. 50/2008 dispone:

«1. La somma versata a titolo della tassa è calcolata (...) come segue:

(...)

- b) per gli autoveicoli della categoria M1 con classe di inquinamento non Euro, Euro 1 o Euro 2, secondo la formula:

$$\text{Somma} = C \times D \times (100 - E): 100$$

in cui:

C = cilindrata (capacità cilindrica);

D = tassa specifica per cilindrata, di cui alla colonna 3 della tabella dell’allegato n. 2;

E = percentuale di riduzione della tassa, di cui alla colonna 2 della tabella dell'allegato n. 4;

(...).

3. La percentuale fissa di riduzione di cui all'allegato 4 è stabilita con riferimento alla vetustà dell'autoveicolo, al chilometraggio medio annuo, allo stato meccanico e all'equipaggiamento dell'autoveicolo. Nel calcolo della tassa sono previste ulteriori riduzioni rispetto alla percentuale fissa, a seconda della differenza rispetto allo standard degli elementi in base ai quali è stata determinata la percentuale fissa, conformemente alle condizioni stabilite dai regolamenti di attuazione del presente decreto di urgenza.

4. La vetustà dell'autoveicolo usato è calcolata in funzione della data della sua prima immatricolazione.

(...)).

<sup>12</sup> Ai sensi dell'art. 10 dell'OUG n. 50/2008:

«1. La somma versata a titolo della tassa può essere contestata quando la persona che immatricola un autoveicolo usato può produrre la prova che il suo autoveicolo si è deprezzato in misura maggiore di quella indicata dalla tabella forfetaria di cui all'allegato n. 4.



2. La valutazione del livello di deprezzamento è effettuata in base ad elementi considerati all'atto della fissazione della percentuale di riduzione di cui all'art. 6, n. 3.

3. In caso di contestazione, le caratteristiche dell'autoveicolo usato previste al n. 2 sono fissate, su richiesta del soggetto passivo, mediante perizia tecnica effettuata dietro compenso dall'Azienda autonoma "Registro romeno delle automobili", in base alla procedura prevista dal regolamento di attuazione del presente decreto d'urgenza.

4. La tariffa per effettuare la perizia tecnica è fissata dall'Azienda autonoma "Registro romeno delle automobili" in funzione delle operazioni relative alla perizia e non può eccedere il loro costo.

5. Il risultato della perizia tecnica è annotato in un documento redatto dall'Azienda autonoma "Registro romeno delle automobili" contenente le informazioni corrispondenti a ciascuno degli elementi previsti al n. 2 e la conseguente percentuale di riduzione.

6. Il documento relativo al risultato della perizia tecnica redatto dall'Azienda autonoma "Registro romeno delle automobili" è presentato dal soggetto passivo alle competenti autorità tributarie.

7. All'atto del ricevimento del documento di cui al n. 6, la competente autorità tributaria procede al nuovo calcolo della somma da versare a titolo della tassa, che può comportare il rimborso della differenza rispetto alla tassa versata all'atto dell'immatricolazione.

8. La persona insoddisfatta della risposta data alla contestazione può adire i competenti organi giurisdizionali, ai sensi di legge.

(...).».

<sup>13</sup> L'allegato n. 4 dell'OUG n. 50/2008 è redatto come segue:

Tabella delle percentuali di riduzione della tassa

Vetustà del veicolo	Percentuale di riduzione (%)
1	2
Nuovo	0
≤ 1 mese	3
> 1 mese - 3 mesi inclusi	5
> 3 mesi - 6 mesi inclusi	8
> 6 mesi - 9 mesi inclusi	10
> 9 mesi - 1 anno inclusi	13
> 1 anno - 2 anni inclusi	21
> 2 anni - 3 anni inclusi	28
> 3 anni - 4 anni inclusi	33
> 4 anni - 5 anni inclusi	38

> 5 anni - 6 anni inclusi	43
> 6 anni - 7 anni inclusi	49
> 7 anni - 8 anni inclusi	55
> 8 anni - 9 anni inclusi	61
> 9 anni - 10 anni inclusi	66
> 10 anni - 11 anni inclusi	73
> 11 anni - 12 anni inclusi	79
> 12 anni - 13 anni inclusi	84
> 13 anni - 14 anni inclusi	89
> 14 anni - 15 anni inclusi	93
Oltre 15 anni	95

14 Il regolamento di attuazione dell'OUG n. 50/2008 è stato adottato il 24 giugno 2008 (Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule, *Monitorul Oficial al României, Partea I, n. 480* del 30 giugno 2008; in prosieguo: il «regolamento»).

15 L'art. 3, nn. 5 e 6, del regolamento dispone:

«5. La tassa è versata in RON ai soggetti passivi, mediante bonifico o in contanti, presso le agenzie dell'Erario dell'organismo tributario nella cui competenza sono registrati in quanti soggetti passivi alle imposte e alle tasse o hanno il loro domicilio fiscale, sul conto (...) "Disponibilità tasse sull'inquinamento degli autoveicoli" (...).

6. L'ultimo giorno lavorativo del mese, le agenzie dell'Erario trasferiscono sul conto (...) "Disponibilità fondi per l'ambiente", aperto in nome dell'amministrazione del Fondo per l'ambiente presso l'Erario, gli importi raccolti (...).

16 L'art. 4 del regolamento, al capitolo IV, intitolato «Il calcolo della tassa», enuncia ai suoi nn. 4 e 5:

«4. Gli elementi in base ai quali sono state fissate le percentuali di riduzione dell'importo della tassa dovuta per un autoveicolo considerato "standard", percentuali di cui all'allegato n. 4 dell'[OUG n. 50/2008], sono i seguenti:

a) la vetustà, consistente nella differenza tra la data in cui il calcolo viene effettuato e la data della prima immatricolazione,

b) il chilometraggio annuo medio:

— M1 — 15 000 km

— N1 — 30 000 km

— M2 e N2 — 60 000 km

— M3 e N3 — 100 000 km

- c) lo stato generale standard specifico di un autoveicolo che soddisfa tutte le condizioni tecniche richieste all'atto dell'omologazione e dell'ispezione tecnica periodica, conformemente alla legislazione vigente, e la cui carrozzeria non presenta segni di corrosione e di deterioramento, che non è stata ridipinta, le cui guarnizioni sono pulite e non deteriorate e gli elementi di bordo in buono stato;
- d) l'equipaggiamento: climatizzazione, ABS e airbag.

5. Per gli autoveicoli usati immatricolati per la prima volta in Romania, la data della prima immatricolazione utilizzata per il calcolo della tassa è quella che figura nella rubrica corrispondente del documento di immatricolazione straniero».

- 17 L'art. 5 del regolamento, figurante al capitolo V, intitolato «Determinazione del deprezzamento reale di un'autovettura usata», stabilisce:

«1. L'importo della tassa che deve essere versato, calcolato conformemente al disposto dell'art. 6 dell'[OUG n. 50/2008], può costituire oggetto di un adattamento quando la persona che chiede l'immatricolazione di un veicolo usato dichiara sull'onore che il chilometraggio annuo medio reale del veicolo di cui trattasi è maggiore del chilometraggio annuo medio considerato normale per la categoria considerata di veicoli di cui all'art. 4, n. 4, lett. b).

2. Nel caso di cui al n. 1, l'importo della tassa viene calcolato in base alla percentuale di riduzione risultante dalla percentuale di cui all'allegato n. 4 dell'[OUG n. 50/2008], maggiorata dalla riduzione supplementare prevista dall'allegato 1. (...).

3. Il chilometraggio annuo medio viene calcolato raffrontando il chilometraggio indicato dal contachilometri del veicolo alla vetustà (...).

(...).

6. La somma da versare a titolo della tassa (...) può del pari essere adattata quando la persona che chiede l'immatricolazione di un veicolo usato fornisce la prova, in base alla perizia tecnica effettuata dall'Azienda autonoma "Registro romeno delle automobili", che il deprezzamento del veicolo usato eccede quello indicato dalla tabella forfetaria di cui all'allegato n. 4 dell'[OUG n. 50/2008].

(...)».

18 L'allegato 1 del regolamento contiene la seguente tabella:

Tabella delle percentuali di riduzione supplementare in funzione del chilometraggio annuo medio reale dell'autoveicolo

Categoria di veicolo	Differenza tra chilometraggio annuo medio reale e chilometraggio annuo medio standard (km)	Percentuale di riduzione supplementare (%)
M1	<5 000	0
	5 001-10 000	1,0
	10 001-15 000	1,5
	15 001-20 000	2,0
	20 001-25 000	2,5
	25 001-30 000	3,0
	>30 001	3,5

Categoria di veicolo	Differenza tra chilometraggio annuo medio reale e chilometraggio annuo medio standard (km)	Percentuale di riduzione supplementare (%)
N1	<10 000	0
	10 001-20 000	1,0
	20 001-30 000	1,5
	30 001-40 000	2,0
	40 001-50 000	2,5
	>50 0001	3,0
M2 e N2	<15 000	0
	15 001-30 000	1,0
	30 001-45 000	1,5
	45 001-60 000	2,0
	60 001-75 000	2,5
	>75 001	3,0
M3 e N3	<25 000	0
	25 001-50 000	1,0
	50 001-100 000	1,5
	100 001-150 000	2,0
	150 001-200 000	2,5
	>200 001	3,0

### Causa principale e questione pregiudiziale

- 19 Nel luglio 2008, il sig. Tatu, cittadino romeno residente nel suo Stato membro d'origine, ha acquistato un autoveicolo usato in Germania. Questo veicolo figura tra i veicoli di categoria M1, con cilindrata di 2 155 cm<sup>3</sup> e rispetta, considerate le sue emissioni, lo standard d'inquinamento Euro 2. Fabbricato durante l'anno 1997, esso è stato immatricolato in Germania lo stesso anno.
- 20 Il sig. Tatu ha voluto far immatricolare detto veicolo in Romania. A tale scopo, ha dovuto versare la somma di RON 7595 a titolo della tassa sull'inquinamento di cui all'OUG n. 50/2008, conformemente ad una decisione adottata il 27 ottobre 2008 dall'Administrația Finanțelor Publice Sibiu.

- 21 Con atto introduttivo depositato il 17 dicembre 2008 presso il Tribunalul Sibiu, il sig. Tatu ha chiesto che i convenuti siano condannati a restituirgli detta somma. A sostegno del suo ricorso, egli ha fatto valere che la tassa di cui trattasi è incompatibile con il diritto dell'Unione, in particolare in quanto essa è riscossa sui veicoli usati importati in Romania a partire da un altro Stato membro e immatricolati per la prima volta in Romania, mentre per i veicoli simili già immatricolati in Romania tale tassa non è più riscossa in occasione della loro rivendita come veicoli usati. I veicoli usati importati sarebbero quindi maggiormente tassati dei veicoli simili già immatricolati in Romania, il che indurrebbe i consumatori romeni verso l'acquisto di questi ultimi.
- 22 L'entità della discriminazione sarebbe illustrata dalle circostanze della causa principale, in quanto l'autoveicolo usato di cui trattasi è stato acquistato in Germania ad un prezzo di EUR 6 600 e soggetto alla tassa di immatricolazione in Romania ammontante a RON 7 595, importo corrispondente ad oltre EUR 2 200. L'importo della tassa versata supererebbe quindi notevolmente l'importo residuo della tassa compresa nel valore di un veicolo simile già immatricolato in Romania.
- 23 Il sig. Tatu ha del pari fatto valere che si sarebbe potuto conseguire l'obiettivo dell'OUG n. 50/2008, vale a dire la tutela dell'ambiente, con misure più adeguate, quale l'adozione di una tassa sull'inquinamento su tutti gli autoveicoli in circolazione e non soltanto su quelli immatricolati a partire dal 1° luglio 2008.
- 24 Il Tribunalul Sibiu conferma che la tassa stabilita dall'OUG n. 50/2008 è riscossa soltanto sugli autoveicoli immatricolati per la prima volta in Romania a partire dal 1° luglio 2008, data dell'entrata in vigore di detto decreto, e non su quelli già in circolazione, prima di detta data, sul territorio romeno.



- 25 Esso fa riferimento, del resto, alle ulteriori modifiche apportate all'OUG n. 50/2008, fra cui le prime, introdotte col decreto d'urgenza del governo del 4 dicembre 2008, n. 208/2008, su talune misure concernenti la tassa sull'inquinamento sugli autoveicoli (ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 208/2008 pentru stabilirea unor măsuri privind taxa pe poluare pentru autovehicule, *Monitorul Oficial al României, Partea I*, n. 825 dell'8 dicembre 2008; in prosieguo: l'«OUG n. 208/2008»), sono entrate in vigore a partire dal 15 dicembre 2008.
- 26 In tale contesto, il Tribunalul Sibiu ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni dell'OUG n. 50/2008, con le successive modifiche, siano in contrasto con le disposizioni dell'art. 90 CE, e se tali disposizioni nazionali costituiscano effettivamente una misura manifestamente discriminatoria».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 27 Occorre ricordare anzitutto che, anche se qualsiasi questione pregiudiziale sul diritto dell'Unione gode di una presunzione di rilevanza, la Corte non può tuttavia pronunciarsi qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta del diritto dell'Unione non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale (v. in tal senso, in particolare, sentenze 5 dicembre 2006, cause riunite C-94/04 e C-202/04, Cipolla e a., Racc. pag. I-11421, punto 25; 1° giugno 2010, cause riunite C-570/07 e C-571/07, Blanco Pérez e Chao Gómez, Racc. pag. I-4629, punto 36, nonché 2 dicembre 2010, causa C-225/09, Jakubowska, Racc. pag. I-12329, punto 28).

- 28 Nella fattispecie, dal fascicolo risulta che la normativa nazionale nella causa principale è l'OUG n. 50/2008 nella sua versione iniziale, in quanto l'autoveicolo di cui trattasi in detta lite è stato gravato della tassa sull'inquinamento il 27 ottobre 2008. Infatti, secondo le spiegazioni fornite nell'ordinanza di rinvio, l'OUG n. 50/2008 è entrato in vigore il 1° luglio 2008 e le modifiche apportate a detto decreto dall'OUG n. 208/2008 sono entrate in vigore soltanto a partire dal 15 dicembre 2008.
- 29 Pertanto, al fine di dare una risposta utile al giudice a quo, si deve intendere la questione sollevata nel senso che essa mira a stabilire se l'art. 90 CE osti ad un regime di tassazione come quello stabilito dall'OUG n. 50/2008 nella sua versione iniziale.
- 30 Tenuto conto di tale precisazione, nonché dello scopo della tassa di cui all'OUG n. 50/2008, occorre considerare che il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 110 TFUE, il cui testo è identico a quello dell'art. 90 CE, debba essere interpretato nel senso che esso osti a che uno Stato membro stabilisca una tassa sull'inquinamento gravante sugli autoveicoli in occasione della loro prima immatricolazione in detto Stato membro.
- 31 Il sig. Tatu sostiene, con un'argomentazione corrispondente a quella presentata dinanzi al giudice a quo e riassunta ai punti 21-23 della presente sentenza, l'incompatibilità di una tassa come quella di cui trattasi nella causa principale con l'art. 110 TFUE. Il governo ceco condivide tale punto di vista. Il governo romeno e la Commissione europea difendono la tesi contraria.
- 32 Come ricordato dall'avvocato generale ai paragrafi 20 e seguenti delle sue conclusioni, una tassa riscossa da uno Stato membro in occasione dell'immatricolazione di autoveicoli sul suo territorio ai fini di un'immissione in circolazione non costituisce un dazio doganale né una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale ai sensi degli artt. 28 TFUE e 30 TFUE. Siffatta tassa è un tributo interno e deve pertanto essere esaminata alla luce dell'art. 110 TFUE (v., in particolare, sentenze

17 giugno 2003, causa C-383/01, *De Danske Bilimportører*, Racc. pag. I-6065, punto 34, nonché 5 ottobre 2006, cause riunite C-290/05 e C-333/05, *Nádasdi e Németh*, Racc. pag. I-10115, punti 38-41).

- <sup>33</sup> Peraltro, non comprendendo la sfera di applicazione dell'art. 34 TFUE i tributi interni di cui all'art. 110 TFUE, una tassa di immatricolazione come quella di cui trattasi nella causa principale non può essere valutata alla luce delle norme aventi ad oggetto le restrizioni quantitative all'importazione e le misure di effetto equivalente a siffatte restrizioni (v., in tal senso, cit. sentenza *De Danske Bilimportører*, punto 32, nonché sentenza 18 gennaio 2007, causa C-313/05, *Brzeziński*, Racc. pag. I-513, punto 50).
- <sup>34</sup> È pur vero che l'art. 110 TFUE mira 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 derivare dall'applicazione di tributi interni discriminatori nei confronti delle merci originarie di altri Stati membri (v., in particolare, sentenze 11 dicembre 1990, causa C-47/88, *Commissione/Danimarca*, Racc. pag. I-4509, punto 9; *Brzeziński*, cit., punto 27, e 3 giugno 2010, causa C-2/09, *Kalinchev*, Racc. pag. I-4939, punto 37).
- <sup>35</sup> A questo scopo, il primo comma dell'art. 110 TFUE vieta a ciascuno Stato membro di applicare ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali similari. Questo articolo del Trattato è diretto a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni sotto il profilo della concorrenza tra prodotti che si trovano già sul mercato nazionale e prodotti importati (sentenze *Commissione/Danimarca*, cit., punti 8 e 9, nonché 29 aprile 2004, causa C-387/01, *Weigel*, Racc. pag. I-4981, punto 66).

- 36 Nella causa principale è pacifico che, formalmente, il regime di tassazione stabilito dall'OUG n. 50/2008 non distingue né fra gli autoveicoli a seconda della loro provenienza, né fra i proprietari di tali veicoli a seconda della loro cittadinanza. Infatti, la tassa di cui trattasi è dovuta indipendentemente dalla cittadinanza del proprietario di detto veicolo, dallo Stato membro in cui quest'ultimo è stato prodotto e dalla questione se si tratti di un veicolo acquistato sul mercato nazionale o importato.
- 37 Tuttavia, anche se non sussistono le condizioni di una discriminazione diretta, un tributo interno può essere indirettamente discriminatorio a causa dei suoi effetti (sentenza Nádasi e Németh, cit., punto 47).
- 38 Al fine di stabilire se una tassa come quella di cui trattasi nella causa principale crei una discriminazione indiretta tra gli autoveicoli usati importati e gli autoveicoli usati simili già presenti sul territorio nazionale, occorre, tenuto conto dei quesiti formulati dal giudice del rinvio e delle osservazioni presentate dinanzi la Corte, esaminare anzitutto se tale tassa sia neutra rispetto alla concorrenza fra i veicoli usati importati e i veicoli usati simili che sono stati immatricolati precedentemente sul territorio nazionale e che erano stati soggetti, in occasione di detta immatricolazione, alla tassa OUG n. 50/2008. Successivamente, occorrerà esaminare la neutralità della stessa tassa tra i veicoli usati importati e i veicoli usati simili che sono stati immatricolati sul territorio nazionale prima dell'entrata in vigore dell'OUG n. 50/2008.

*Neutralità della tassa nei confronti dei veicoli usati importati e dei veicoli usati simili immatricolati precedentemente sul territorio nazionale e soggetti, all'atto di detta immatricolazione, alla stessa tassa*

- 39 Secondo giurisprudenza costante, vi è violazione dell'art. 110 TFUE quando l'importo della tassa che grava su un veicolo usato importato eccede l'importo residuo della tassa

incorporato nel valore dei veicoli usati similari già immatricolati sul territorio nazionale (sentenze 9 marzo 1995, causa C-345/93, Nunes Tadeu, Racc. pag. I-479, punto 20; 22 febbraio 2001, causa C-393/98, Gomes Valente, Racc. pag. I-1327, punto 23, nonché 19 settembre 2002, causa C-101/00, Tulliasiamies e Siilin, Racc. pag. I-7487, punto 55).

- 40 A questo proposito la Corte ha precisato che, sin dal versamento di una tassa d'immatricolazione in uno Stato membro, l'importo di detta tassa si incorpora nel valore del veicolo. Così, quando un veicolo immatricolato nello Stato membro considerato è, in seguito, venduto come veicolo usato nello stesso Stato membro, il suo valore commerciale, comprendente l'importo residuo della tassa d'immatricolazione, sarà pari ad una percentuale, determinata dal deprezzamento di detto veicolo, del suo valore iniziale (sentenza *Nádasdi e Németh*, cit., punto 54). Pertanto, per garantire la neutralità della tassa, il valore del veicolo usato importato assunto quale base imponibile deve riflettere il valore di un veicolo simile già immatricolato nel territorio nazionale (sentenze *Weigel*, cit., punto 71, e 20 settembre 2007, causa C-74/06, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-7585, punto 28).
- 41 Al fine di ottenere tale risultato, il deprezzamento reale dei veicoli usati importati dev'essere considerato all'atto del calcolo dell'importo della tassa. Tale presa in considerazione non deve necessariamente dar luogo a una valutazione o a una perizia di ciascun veicolo. Infatti, 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 dei veicoli usati che, in linea di massima, sia molto vicino al loro valore reale (cit. sentenze *Gomes Valente*, punto 24; *Weigel*, punto 73, e Commissione/Grecia, punto 29).
- 42 Tali criteri oggettivi che servono a valutare il deprezzamento degli autoveicoli non sono stati elencati dalla Corte tassativamente (sentenza Commissione/Grecia, cit., punto 37). Essi non devono quindi necessariamente essere applicati cumulativamente.

Tuttavia, l'applicazione della tariffa basata su un solo criterio di deprezzamento, quale la vetustà dell'autoveicolo, non garantisce che la tariffa rifletta il deprezzamento reale degli autoveicoli (v., in tal senso, cit. sentenze Gomes Valente, punti 28 e 29, nonché Commissione/Grecia, punti 38-42). In particolare, non venendo considerato il chilometraggio, la tariffa prevista dalla normativa in esame non porta, in generale, ad un calcolo ragionevolmente approssimativo del valore reale degli autoveicoli usati importati (sentenza Commissione/Grecia, cit., punto 43).

<sup>43</sup> Nella causa principale risulta inequivocabilmente dal fascicolo presentato alla Corte che l'importo della tassa è fissato, da un lato, in funzione di criteri che riflettono in una certa misura l'inquinamento causato dall'autoveicolo, quale la sua cilindrata e la norma Euro cui esso corrisponde, e dall'altra, tenendo conto del deprezzamento di detto autoveicolo. Tale deprezzamento, che porta alla riduzione dell'importo ottenuto in base a criteri ambientali, è determinato in funzione, non soltanto della vetustà del veicolo (elemento E nelle formule enunciate all'art. 6, n. 1, dell'OUG n. 50/2008), ma anche, come risulta dall'art. 6, n. 3, dell'OUG n. 50/2008 e dagli artt. 4 e 5 del regolamento, dal chilometraggio annuo medio reale di quest'ultimo, purché il soggetto passivo abbia presentato una dichiarazione con cui indica tale chilometraggio. Peraltro, il soggetto passivo, qualora ritenga che la vetustà e il chilometraggio annuo medio reale non riflettano, correttamente e sufficientemente, il deprezzamento reale del veicolo, può, in forza dell'art. 10 dell'OUG n. 50/2008, chiedere che esso sia determinato mediante una perizia le cui spese, a carico del soggetto passivo, non possono eccedere il costo delle operazioni relative alla perizia stessa.

<sup>44</sup> Introducendo nel calcolo della tassa la vetustà del veicolo e il suo chilometraggio annuo medio reale, e aggiungendo all'applicazione di tali criteri la presa in considerazione facoltativa, a spese non eccessive, dello stato di detto autoveicolo e dei suoi equipaggiamenti mediante una perizia ottenuta presso l'autorità competente in materia di registrazione degli autoveicoli, una normativa come quella di cui trattasi nella causa

principale garantisce che l'importo della tassa è ridotto in funzione di un'approssimazione ragionevole del valore reale del veicolo.

- <sup>45</sup> Tale conclusione è corroborata dal fatto che, nelle tariffe forfettarie di cui all'allegato n. 4 dell'OUG n. 50/2008, si è tenuto debitamente conto del fatto che la diminuzione annua del valore degli autoveicoli è in genere superiore al 5% e che tale deprezzamento non è lineare, in particolare durante i primi anni, in cui esso si manifesta molto più che in seguito (v. sentenza Commissione/Grecia, cit., punto 30, e giurisprudenza ivi citata).
- <sup>46</sup> Peraltro, il governo romeno ha potuto giustamente ritenere che i criteri di deprezzamento concernenti lo stato del veicolo e dei suoi equipaggiamenti possano essere debitamente applicati solo avvalendosi di un'ispezione individuale di detto veicolo mediante un perito e che, affinché tali perizie non abbiano luogo troppo frequentemente e che non appesantiscano così, tanto amministrativamente che finanziariamente, il sistema istituito, si richieda al soggetto passivo di sostenere le spese della perizia.
- <sup>47</sup> Dalle precedenti considerazioni risulta che un sistema come quello istituito dall'OUG n. 50/2008, che prende in considerazione, nel calcolo della tassa d'immatricolazione, il deprezzamento dell'autoveicolo mediante tariffe forfettarie, dettagliate e basate su statistiche, aventi ad oggetto gli elementi relativi alla vetustà e al chilometraggio annuo medio reale di detto veicolo, cui può essere aggiunta, su richiesta del soggetto passivo e a suo carico, la realizzazione di una perizia sullo stato generale di detto autoveicolo e dei suoi equipaggiamenti, garantisce che la tassa, quando grava sui veicoli usati importati, non eccede l'importo residuo della stessa tassa incorporato nel valore dei veicoli usati similari che sono stati immatricolati precedentemente nel territorio nazionale e sono stati assoggettati, all'atto di detta immatricolazione, alla tassa di cui all'OUG n. 50/2008.

*Neutralità della tassa nei confronti dei veicoli usati importati e dei veicoli usati similari immatricolati sul territorio nazionale prima dell'adozione di detta tassa*

- 48 Il sig. Tatu osserva che l'immissione in circolazione in Romania di un veicolo usato acquistato in un altro Stato membro implica il versamento di una tassa sull'inquinamento, vale a dire, per quanto lo riguarda, una tassa per l'importo di RON 7595 per un veicolo avente capacità cilindrica di 2155 cm<sup>3</sup>, di norma Euro 2 e costruito nel 1997, mentre l'acquisto, sul mercato romeno dei veicoli usati, di un veicolo immatricolato in Romania prima dell'entrata in vigore dell'OUG n. 50/2008 con esattamente la stessa vetustà e le stesse caratteristiche tecniche di detto veicolo importato sarà, in via di principio, finanziariamente molto più vantaggioso, non essendo dovuta o incorporata nel valore di quest'ultimo veicolo acquistato sul mercato romeno alcuna tassa di entità analoga a quella richiesta dall'OUG n. 50/2008.
- 49 Il governo romeno sostiene, dal canto suo, che l'art. 110 TFUE non lede l'autonomia tributaria degli Stati membri e che l'attrattività del mercato romeno dei veicoli usati rispetto al mercato dei veicoli usati importati, evidenziata dal sig. Tatu, è dovuta al fatto che l'OUG n. 50/2008 non si applica ai veicoli immatricolati in Romania prima dell'entrata in vigore di detto decreto. Tale governo invoca, al riguardo, il punto 49 della citata sentenza Nádásdi e Németh, in cui la Corte avrebbe essenzialmente dichiarato che l'art. 110 TFUE non può essere utilmente invocato per stabilire un effetto discriminatorio di una tassa per il semplice motivo che questa grava sui veicoli immatricolati dopo l'entrata in vigore della legge relativa ad essa e non su quelli immatricolati prima dell'entrata in vigore.
- 50 A questo proposito occorre ricordare innanzitutto, come la Corte ha osservato al punto 49 della citata sentenza Nádásdi e Németh, che l'art. 110 TFUE non mira ad impedire ad uno Stato membro l'introduzione di nuove imposte o la modifica delle aliquote o delle basi imponibili esistenti.



- 51 Inoltre e con ogni evidenza, quando uno Stato membro introduce una nuova legge tributaria, esso fissa l'applicazione di questa a partire da una data determinata. Pertanto, la tassa applicata dopo l'entrata in vigore di detta legge può differire dall'aliquota tributaria precedentemente vigente. Come ha osservato la Corte al punto 49 della sentenza *Nádasdi e Németh*, invocata dal governo romeno, detto fatto non può, esaminato isolatamente, essere considerato nel senso di produrre un effetto discriminatorio fra le situazioni precedentemente costituite e quelle successive all'entrata in vigore della nuova norma.
- 52 Per contro, non risulta affatto da detta sentenza *Nádasdi e Németh* che il potere degli Stati membri quando disciplinano nuove tasse sia illimitato. Al contrario, secondo costante giurisprudenza, il divieto sancito dall'art. 110 TFUE deve applicarsi tutte le volte che un'imposizione fiscale sia atta a scoraggiare l'importazione di merci originarie di altri Stati membri a vantaggio di prodotti nazionali (v., in tal senso, sentenze 3 marzo 1988, causa 252/86, *Bergandi*, Racc. pag. 1343, punto 25; 7 dicembre 1995, causa C-45/94, *Ayuntamiento de Ceuta*, Racc. pag. I-4385, punto 29, nonché 8 novembre 2007, causa C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten*, Racc. pag. I-9643, punto 40).
- 53 Infatti, l'art. 110 TFUE sarebbe privato del suo senso e del suo obiettivo se gli Stati membri potessero stabilire nuove tasse con lo scopo o l'effetto di disincentivare la vendita di prodotti importati a favore della vendita di prodotti simili disponibili sul mercato nazionale e introdotti su quest'ultimo prima dell'entrata in vigore di dette tasse. Una situazione del genere consentirebbe agli Stati membri di eludere, mediante tributi interni strutturati in modo tale da produrre l'effetto sopra descritto, i divieti enunciati agli artt. 28 TFUE, 30 TFUE e 34 TFUE.
- 54 Quanto alle tasse che gravano sugli autoveicoli, dalla mancanza di armonizzazione in materia risulta che ciascuno Stato membro può strutturare tali provvedimenti fiscali secondo le proprie valutazioni. Tali valutazioni, al pari delle misure adottate per la loro attuazione, devono tuttavia essere prive dell'effetto descritto al punto precedente (v., in tal senso, sentenza 21 marzo 2002, causa C-451/99, *Cura Anlagen*,

Racc. pag. I-3193, punto 40; 15 settembre 2005, causa C-464/02, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-7929, punto 74, e 1° giugno 2006, causa C-98/05, De Danske Bilimportører, Racc. pag. I-4945, punto 28).

55 A questo proposito, si deve ricordare che gli autoveicoli presenti sul mercato di uno Stato membro sono «prodotti nazionali» di quest'ultimo, ai sensi dell'art. 110 TFUE. Quando tali prodotti sono posti in vendita sul mercato dei veicoli usati di detto Stato membro, essi dovranno essere considerati come «prodotti similiari» ai veicoli usati importati dello stesso tipo, delle stesse caratteristiche e aventi la stessa usura. Infatti, i veicoli usati acquistati sul mercato di detto Stato membro e quelli acquistati, ai fini dell'importazione e dell'immissione in circolazione in quest'ultimo, in altri Stati membri costituiscono prodotti concorrenti (v., in particolare cit. sentenze Commissione/Danimarca, punto 17, nonché Kalinchev, punti 32 e 40).

56 Dai principi sopra ricordati risulta che l'art. 110 TFUE obbliga ciascuno Stato membro a scegliere e a strutturare le tasse gravanti sugli autoveicoli in modo tale che queste non abbiano l'effetto di incentivare la vendita di veicoli usati nazionali e di disincentivare così l'importazione di veicoli usati similiari.

57 Nella causa principale, malgrado la presenza non controversa di dati statistici che dimostrano un calo notevolissimo delle immatricolazioni in Romania dei veicoli importati dopo l'entrata in vigore dell'OUG n. 50/2008, il governo romeno ha sottolineato dinanzi la Corte che il primo obiettivo perseguito dalla detta norma è quello della tutela dell'ambiente.

- 58 Tuttavia, risulta inequivocabilmente dagli atti presentati alla Corte che detta normativa produce l'effetto che veicoli usati importati e caratterizzati da una vetustà e da un'usura notevoli sono, nonostante l'applicazione di una riduzione elevata dell'importo della tassa al fine di tener conto del loro deprezzamento, gravati da una tassa che può rasentare il 30% del loro valore commerciale, mentre veicoli similari posti in vendita sul mercato nazionale dei veicoli usati non sono affatto gravati da siffatto onere tributario. Non si può contestare che, in tali circostanze, l'OUG n. 50/2008 produca l'effetto di disincentivare l'importazione e l'immissione in circolazione in Romania dei veicoli usati acquistati in altri Stati membri.
- 59 A questo proposito, si deve precisare, alla luce dei principi ricordati ai punti 50-53 della presente sentenza, che, sebbene gli Stati membri mantengano, in materia tributaria, ampie competenze che consentono loro una grande varietà di misure, occorre comunque che queste rispettino il divieto stabilito dall'art. 110 TFUE.
- 60 Inoltre, è giocoforza constatare, come ha giustamente osservato il sig. Tatu, che l'obiettivo di tutela dell'ambiente adottato dal governo romeno, che comporta il fatto, da un lato, di impedire, mediante applicazione di una tassa dissuasiva, la circolazione in Romania di veicoli particolarmente inquinanti, quali quelli corrispondenti alle norme Euro 1 e 2 e aventi una grande cilindrata, e dall'altro, di recuperare gli introiti generati da detta tassa per finanziare progetti ambientali, potrebbe essere realizzato in modo più completo e coerente gravando con la tassa sull'inquinamento qualsiasi veicolo di questo tipo che sia stato posto in circolazione in Romania. Siffatta tassazione, la cui attuazione nell'ambito di una tassa nazionale stradale è perfettamente concepibile, non favorirebbe il mercato nazionale dei veicoli usati a danno dell'immissione in circolazione dei veicoli usati importati e sarebbe, inoltre, conforme al principio «chi inquina paga».
- 61 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la questione sollevata come segue: l'art. 110 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato

membro stabilisca una tassa sull'inquinamento gravante sugli autoveicoli in occasione della loro 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 nazionale.

### **Sulle spese**

- <sup>62</sup> Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

**L'art. 110 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro stabilisca una tassa sull'inquinamento gravante sugli autoveicoli in occasione della loro 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 nazionale.**

Firme