

L'ecotassa sui veicoli inquinanti: profili tipologici, incertezze applicative e rischi di incompatibilità col diritto unionale (I parte)

Stefano Butticè

1. L'ecotassa sui veicoli inquinanti: inquadramento normativo e orientamenti di prassi

L'ecotassa è un tributo introdotto dalla l. 145/2018 (art. 1, co. 1042-1046) avente la finalità di disincentivare l'acquisto di veicoli inquinanti, e pertanto ha uno scopo c.d. extrafiscale.

In particolare, il co. 1042 della l. 145/2018 prevede che *"(...) chiunque acquista, anche in locazione finanziaria, e immatricula in Italia un veicolo di categoria M1 nuovo di fabbrica è tenuto al pagamento di un'imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro eccedenti la soglia di 160 CO2 g/km (...)".*

Dunque, come chiarito anche dall'Amministrazione finanziaria con alcuni documenti di prassi ([Circ. 8/2019](#); [Ris. 32/2019](#); [Ris. 166/2021](#)), il fatto costitutivo del tributo è composto e si verifica solo se il contribuente acquista ed immatricula in Italia un veicolo di categoria M1 nuovo di fabbrica. In altri termini, il mero acquisto o la mera immatricolazione non sono sufficienti all'integrazione del presupposto impositivo.

Le disposizioni in commento presentano altri rilevanti requisiti che concorrono alla definizione dell'ambito oggettivo del tributo.

In primo luogo, gli *"acquisti"* e le *"immatricolazioni"* rilevanti sono quelli avvenuti, ai sensi dei co. 1042 e 1042-bis, tra il 1° marzo 2019 ed il 31 dicembre 2021. Nei documenti di prassi dell'Amministrazione si è inoltre chiarito che sia l'acquisto sia l'immatricolazione devono avvenire nel predetto intervallo temporale. In altri termini, un'immatricolazione avvenuta al 3 marzo 2019 e conseguente ad un acquisto avvenuto al 25 febbraio 2019 sarà irrilevante ai fini della c.d. ecotassa.

Inoltre, il legislatore ha disposto una quantificazione forfettaria del tributo diversa a seconda del momento in cui è avvenuto l'acquisto. In particolare, la determinazione del tributo è predeterminata sulla base del *"numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro eccedenti la soglia di 160 CO2 g/km"* attraverso una tabella allegata al co. 1042 (per gli acquisti intercorsi tra il 1° marzo 2019 ed il 31 dicembre 2020) ed una (diversa) allegata al co. 1042-bis (per gli acquisti intercorsi tra il 1° gennaio 2021 ed il 31 dicembre

2021). Le tabelle individuano un intervallo di grammi di biossido di carbonio alla cui corrispondenza viene determinato l'importo forfettario del tributo dovuto (a titolo esemplificativo: se il veicolo A, acquistato ed immatricolato durante il primo intervallo temporale richiamato, emetteva 180 grammi di anidride carbonica per chilometro il contribuente sarebbe stato obbligato a pagare 1.600 euro a titolo di imposta secondo la tabella allegata al co. 1042 perché sarebbe rientrato nella fascia tra i 176 ed i 200 CO₂ g/km di emissione a cui, appunto, corrispondeva l'importo di 1.600 euro).

La medesima distinzione (tra i due intervalli temporali intercorrenti, il primo, dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2020 e, il secondo, dal 1° gennaio 2021 ed il 31 dicembre 2021) è riproposta nelle modalità di determinazione del numero di CO₂/km rilevante emessi dal singolo veicolo. Infatti, il co. 1046 chiarisce che il numero rilevante è determinato attraverso il dato relativo al ciclo di prova NEDC come riportato nella carta di circolazione se la determinazione è da farsi al 31 dicembre 2020. Invece, ai sensi del co. 1047 *“a decorrere dal 1° gennaio 2021 (...) il numero dei grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dal veicolo per la determinazione (...) dell'imposta di cui al comma 1042-bis è quello relativo al ciclo di prova WLTP previsto dal regolamento (UE) 2017/1151 della Commissione (...)”*. Nello stesso comma 1047 si precisa infine che nel caso in cui l'acquisto sia avvenuto entro e non oltre il 31 dicembre 2020 e l'immatricolazione tra il 1° gennaio 2021 ed il 30 giugno 2021, il valore rilevante delle emissioni rimane quello di cui al ciclo NEDC.

In secondo luogo, gli *“acquisti”* rilevanti sono quelli che hanno ad oggetto veicoli *“di categoria M1 nuov[i] di fabbrica”*. Ai sensi dell'art. 47 del Codice della Strada vigente *ratione temporis*, che anche l'Amministrazione ha richiamato nei suoi documenti di prassi al fine di individuare le esclusioni dal presupposto del tributo, i veicoli di categoria M1 sono quelli *“destinati al trasporto di persone, aventi al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente”*. Pertanto, in sintesi, sono tutti gli autoveicoli. Inoltre, si precisa che l'Amministrazione ha ritenuto di escludere dal presupposto sia le immatricolazioni di veicoli *“adibiti ad uso promiscuo appartenenti agli agenti diplomatici, (...) consolari di carriera e alle altre persone indicate (...)”* di cui all'art. 131, co. 2, del previgente Codice della Strada dato che l'immatricolazione è richiesta direttamente dal Ministero degli affari esteri, sia le immatricolazioni di veicoli delle forze dell'ordine, di cui all'art. 138 del previgente Codice della Strada, considerato che avvengono *“direttamente da parte dell'ente proprietario”*.

Infine, sono esclusi dal presupposto, per espressa disposizione normativa (co. 1044), i *“veicoli per uso speciale di cui all'allegato II, parte A, punto 5, della direttiva 2007/46/CE (...) del 5 settembre 2007”*. In altri termini, sono esclusi a titolo esemplificativo i camper, i veicoli

blindati, le ambulanze, ecc.

Il co. 1045, invece, disciplina le modalità di versamento dell'imposta chiarendo che la stessa può essere pagata sia dall'acquirente sia da chi richiede l'immatricolazione con le modalità di cui agli artt. 17 ss. del d.lgs. 241/1997.

2. I chiarimenti interpretativi dell'Amministrazione ed altre incertezze applicative

Proprio sulle modalità di versamento dell'imposta, a titolo esemplificativo, sono stati emanati degli interessanti chiarimenti interpretativi. Infatti, l'Amministrazione ha chiarito che il soggetto passivo dell'imposta resta l'acquirente del veicolo ma che il versamento può essere effettuato anche dal soggetto che richiama l'immatricolazione. In particolare, è stato affermato che la responsabilità del versamento *"va ricondotta unicamente in capo all'acquirente"* il quale ha l'onere di acquisire dal soggetto non obbligato, ma eventualmente che ha pagato l'imposta, ogni necessaria documentazione probatoria dell'avvenuto assolvimento del tributo. È stato altresì precisato che le somme afferenti all'ecotassa pagata dal soggetto non obbligato sono fuori campo IVA ex art. 15, co. 1, n. 3 d.P.R. 633/1972.

L'Amministrazione ha inoltre precisato che il contribuente potrà dimostrare che l'acquisto del veicolo è avvenuto in data anteriore al 1° marzo 2019 attraverso qualsiasi documentazione a tal fine utile (precisamente: *"qualunque contratto e/o documento che contenga gli elementi costitutivi del negozio traslativo della proprietà del veicolo (...)"*) con la precisazione che *"ai fini dell'individuazione della data di acquisto (...) occorrerà tener conto di tutte le clausole e delle eventuali condizioni ivi indicate"*.

Corretta pare, infine, l'interpretazione data dall'Amministrazione secondo cui le cc.dd. *company car* (cioè, i veicoli utilizzati dall'impresa costruttrice degli stessi) non integrano il presupposto impositivo. È stato infatti fatto notare che in questi casi non avviene un acquisto e che, dunque, non si realizza, in ogni caso, uno dei due elementi necessari alla verifica del fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria.

Residuano una serie di incertezze applicative. In primo luogo, non è chiaro come debba interpretarsi l'inciso del co. 1042 secondo il quale l'acquisto rileva anche se *"in locazione finanziaria (...)"*. Ad avviso di chi scrive, tale inciso dovrebbe essere interpretato, dato il momento dell'entrata in vigore della c.d. ecotassa, alla luce della definizione normativa di locazione finanziaria di cui al co. 136, l. 124/2017, ove si afferma che *"Per locazione finanziaria si intende il contratto con il quale la banca o l'intermediario finanziario (...) si*

obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l'obbligo di restituirlo.". Il rischio dunque è che ai fini del tributo in esame possa rilevare sia il trasferimento di proprietà in capo al locatore sia il trasferimento del godimento e quello finale opzionale della proprietà in capo all'utilizzatore-acquirente in entrambi i diversi momenti. Infatti, il tenore testuale della disposizione è sostanzialmente identico alla misura incentivante di cui al co. 1031 della medesima fonte normativa in cui si prevede che *"In via sperimentale, a chi acquista (...), anche in locazione finanziaria, e immatricula in Italia un veicolo di categoria M1 nuovo di fabbrica (...) è riconosciuto (...) [n.d.a. un contributo]"*.

Ebbene, l'interpretazione del co. 1031 è agevolata dal co. 1032 relativo ai requisiti della rottamazione del precedente veicolo, rilevante ai fini della quantificazione del predetto contributo, ove si afferma che *"Il veicolo consegnato per la rottamazione deve essere intestato da almeno dodici mesi allo stesso soggetto intestatario del nuovo veicolo o ad uno dei familiari conviventi alla data di acquisto del medesimo veicolo, ovvero, in caso di locazione finanziaria del veicolo nuovo, deve essere intestato, da almeno dodici mesi, al soggetto utilizzatore del suddetto veicolo a uno dei predetti familiari."* Ciò significa, dunque, che l'espressione "acquista" dovrà includere sia i trasferimenti di proprietà sia le locazioni finanziarie, quali negozi utili all'acquisizione di meri diritti di godimento.

La conclusione non può essere strumentalizzata per includere ogni trasferimento di meri di diritti di godimento nell'ambito della disposizione. Infatti, il legislatore ha specificato che le uniche fattispecie rilevanti sono quelle del trasferimento di proprietà ovvero della locazione finanziaria nella parte del co. 1032 in cui ha posto le due casistiche su un piano di alternatività.

In secondo luogo, non è chiaro in che modo debbano relazionarsi le disposizioni nelle parti in cui fanno riferimento ai diversi intervalli temporali di cui sopra.

Come detto, la soglia di emissione di CO₂ g/km rilevante ai fini del tributo è determinata, a stretto rigore delle tabelle necessarie allo scopo dell'individuazione dell'imposta, nel minimo a 160 per il periodo che decorre dal 1° marzo 2019 sino al 31 dicembre 2020 e, invece, nel minimo a 191 per il periodo che decorre dal 1° gennaio 2021 sino al 31 dicembre 2021.

Pertanto, l'eccedenza rispetto alla soglia di 160 CO₂ g/km parrebbe rilevare per i soli trasferimenti intercorsi tra il 1° marzo 2019 ed il 31 dicembre 2020. Infatti, nella tabella allegata al co. 1042-bis, come introdotto dal co. 651, art. 1, della l. 178/2020, che si riferisce ai trasferimenti avvenuti tra il 1° gennaio 2021 ed il 31 dicembre 2021 la predeterminazione del tributo, di cui si faceva cenno pocanzi, decorre dall'intervallo tra i 191 ed i 210 grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro.

Parrebbe, dunque, che, per gli acquisti avvenuti tra il 1° gennaio 2021 ed il 31 dicembre 2021, il legislatore abbia innalzato la soglia inquinante rilevante ai fini della c.d. ecotassa. Non sembrerebbe, almeno *prima facie*, infatti, esserci un diverso significato compatibile tra le disposizioni di cui ai co. 1042 e 1042-bis.

La questione può ingenerare delle confusioni interpretative nel caso in cui i due eventi che unitamente integrano il tributo (acquisto ed immatricolazione) si verificano, singolarmente considerati, nell'ambito dei due diversi periodi di riferimento di cui sopra. In tal caso, sembrerebbe più opportuno applicare il regime temporale proprio del primo evento avvenuto tra acquisto ed immatricolazione. A titolo esemplificativo: nel caso in cui si acquisti un veicolo A il 30 dicembre 2020 e lo si immatricoli al 3 gennaio 2021, ad avviso dello scrivente andrebbe applicato il regime proprio dell'intervallo tra il 1° marzo 2019 ed il 31 dicembre 2020. L'interpretazione siffatta parrebbe confermata dal co. 1046-bis ove si prevede che il ciclo NEDC rileva anche per i veicoli acquistati fino al 31 dicembre 2020 e immatricolati dal 1° gennaio 2021 fino al 30 giugno 2021, a discapito del ciclo WLTP che si dovrebbe applicare con decorrenza dal 1° gennaio 2021.

L'ecotassa è un tributo con finalità extrafiscali ed in particolare è stata istituita al fine di disincentivare l'acquisto dei veicoli inquinanti. Pertanto, la finalità è riconducibile alla tutela dell'ambiente. Sono intervenuti dei tempestivi chiarimenti interpretativi da parte dell'Amministrazione finanziaria con cui sono state fornite delle delucidazioni condivisibili. Ciononostante, residuano delle incertezze interpretative che meritano di essere considerate in sede applicativa, con particolare riguardo all'applicazione delle diverse discipline temporali che il legislatore ha previsto.

Sul prossimo numero di questo blog verrà pubblicata la seconda parte del presente contributo e relativa ai profili di incompatibilità della disciplina *de qua* con il diritto comunitario.