

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

Stefano Butticè

3. L'ecotassa sulle "auto usate" immatricolate in Stati esteri: profili di incompatibilità col diritto europeo

L'imposta, come si è visto, ha ad oggetto l'acquisto e l'immatricolazione di auto nuove. Invero, però, il co. 1043 della l. 145/2018 include nell'oggetto dell'imposta anche un'altra fattispecie: l'acquisto e l'immatricolazione degli autoveicoli usati già immatricolati in altri Stati ed il cui acquisto abbia quale conseguenza la prima immatricolazione in Italia. Pertanto, il comma introduce una rilevante distinzione tra le "auto nuove" e le "auto usate". Infatti, gli autoveicoli usati sono rilevanti nei soli casi in cui provengano da altri Stati.

L'imposta siffatta, nella misura in cui prevede la rilevanza impositiva dell'operazione avente ad oggetto gli autoveicoli usati già immatricolati in altri Stati membri dell'Unione Europea, può presentare dei limiti di compatibilità con le libertà fondamentali dell'UE, ed in particolare con la libera circolazione delle merci di cui agli artt. 26[1], 28[2], 30[3], 34[4] e, a completamento, 110[5] del TFUE.

Non è questa la sede per approfondire temi così rilevanti che possiamo trattare ai soli fini di una sommaria valutazione della compatibilità dell'ecotassa con il principio di libera circolazione delle merci.

Preliminarmente occorre chiarire che gli istituti eurounitari appena richiamati non sono cumulativi ([CGUE, Sentenza 23 aprile 2002, Causa C-234/99](#)), quindi bisogna indagarne i profili fondamentali al fine di individuare quello potenzialmente rilevante per l'ecotassa nel caso di acquisto ed immatricolazione di un autoveicolo usato e già precedentemente immatricolato in altro Stato europeo.

Gli artt. 28 e 30 TFUE vietano l'istituzione di dazi e "*di qualsiasi tassa di effetto equivalente*". Può escludersi che l'ecotassa integri in modo diretto la categoria dei dazi, visto che questi ultimi sono definiti "*quale onere pecuniario che colpisce la merce all'ingresso o all'uscita dal territorio nazionale*" (R. Adam, A. Tizzano, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2017), essendo questo un tributo che invero presenta quale presupposto l'acquisto e l'immatricolazione e non, invece, l'ingresso in uno Stato o l'attraversamento di una data frontiera (in un senso simile si è espressa anche la CGUE con, tra le altre, la [Sentenza del 29](#)

[aprile 2004, Causa C-387/01](#), punti 47 e 65). Ancorché potrebbe dirsi che un autoveicolo se non immatricolato non sia idoneo al suo uso naturale, ai fini che qui rilevano pare più adeguato concludere che il presupposto non sia collegato, intrinsecamente, all'ingresso nel territorio nazionale visto che all'evento dell'ingresso non è collegata la genesi dell'obbligazione tributaria.

Considerazioni di simile tenore possono compiersi anche al fine di escludere la sussunzione dell'ecotassa nell'ambito delle tasse di effetto equivalente. Infatti, i giudici lussemburghesi hanno chiarito che le tasse ad effetto equivalente sono quelle istituite *"in ragione del fatto che esse varcano la frontiera"* (CGUE, [Sentenza 25 gennaio 1977, Causa 46/76](#); in termini simili CGUE, [Sentenza 8 novembre 2007, Causa C-221/06](#)). Dato che il fatto generatore del tributo, come detto *supra*, non consiste nel superamento della frontiera si può concludere che l'ecotassa non sia una tassa ad effetto equivalente.

In egual modo può escludersi che l'ecotassa integri le misure di effetto equivalente alle restrizioni quantitative di cui all'art. 34 TFUE. Infatti, le appena menzionate misure non vengono integrate da oneri pecuniari, secondo una consolidata giurisprudenza della CGUE (tra le altre, si veda CGUE, [Sentenza 17 giugno 2003, Causa C-383/01](#); in dottrina si sono espressi in senso conf. anche E. Minozzi, *Sulla compatibilità con il diritto comunitario del regime della tassa erariale e della tassa portuale applicate sulle merci imbarcate e sbarcate nei porti italiani*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, pp. 1177 ss., spec. p. 1185; R. Succio, *Ancora una pronuncia della Corte di giustizia in tema di tasse ad effetto equivalente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, II, pp. 357 ss., spec. p. 362), ancorché si verificano al ricorrere di *"ogni normativa commerciale degli Stati membri che possa ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi comunitari"* (in questi termini, CGUE, [Sentenza 11 luglio 1974, Causa 8/74](#); in termini simili, CGUE, [Sentenza 27 aprile 2017, Causa C-672/15](#); CGUE, [Sentenza 22 giugno 2017, Causa C-549/15](#)).

In conclusione, la situazione in esame relativa all'ecotassa ed al mercato secondario estero potrebbe più facilmente essere vagliata alla luce del divieto di cui all'art. 110 TFUE.

La giurisprudenza della CGUE ritiene che l'art. 110 TFUE sia applicabile nei casi in cui il tributo gravi sia sulle merci importate che su quelle nazionali ed in particolare quando lo stesso faccia parte di un sistema generale di tributi interni che colpiscono sistematicamente delle categorie di prodotti secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine delle merci (tra le tante, si veda CGUE, [Sentenza 28 gennaio 1981, Causa 32/80](#); CGUE, [Sentenza 20 marzo 1984, Causa 314/82](#)).

Ancorché in dottrina sia comune la conclusione che la distinzione tra le tasse ad effetto equivalente ai dazi e le imposizioni interne ex art. 110 TFUE sia di difficile operatività concreta (sul punto si veda C. Schepisi, *sub art. 30*, in (a cura di) A. Tizzano, *Trattati dell'Unione Europea*, Milano, 2014, pp. 550 ss.), a favore della conclusione che l'ecotassa in oggetto sia una misura rilevante ex art. 110 TFUE contribuisce la giurisprudenza della CGUE la cui consistenza su fattispecie assimilabili è numerosa.

Infatti, la CGUE ha ritenuto che una tassa siffatta integra le misure di cui all'art. 110 TFUE piuttosto che le tasse equivalenti ai dazi visto che è da ritenersi inclusa in un sistema interno dei tributi. Ciò è specificato sin dalla prima giurisprudenza sviluppata (Causa C-345/93, ove si richiama a tal fine la Sentenza del 16 luglio 1992 relativa alla Causa C-343/90 avente ad oggetto la medesima imposta portoghese; si richiama per approfondimento sul punto anche la [Sentenza del 29 aprile 2004, Causa C-387/01](#), spec. pp. I-5029 ss.).

Così come è stato chiarito, già nei primi casi relativi alle tasse d'immatricolazione, che le auto usate importate e quelle nuove sono "*prodotti simili o concorrenti*" (Causa C-47/88). La comparabilità tra i prodotti è un requisito per applicare il principio di non discriminazione ex art. 110 TFUE (si precisa che, invero, la distinzione tra prodotti simili e prodotti concorrenti è considerata rilevante in dottrina visto che al variare della qualificazione varierebbe anche il regime contenuto, rispettivamente, al co. 1 ovvero al co. 2 dell'art. 110 TFUE e su cui si vd. per tutti C. Schepisi, *sub art. 110*, in (a cura di) A. Tizzano, *Trattati dell'Unione Europea*, Milano, 2014, pp. 1190 ss.). Nel corso dell'evoluzione della giurisprudenza, la CGUE ha precisato la natura del rapporto che intercorre tra i due prodotti qualificandoli come "*prodotti simili*" (si vedano Sentenza del 28 settembre 2023, [Causa C-508/22](#), punti 24 e 25; Ordinanza del 17 aprile 2018, [Causa C-640/17](#), punto 16; Sentenza del 7 aprile 2011, [Causa C-402/09](#), punto 55; Sentenza del 3 giugno 2010, [Causa C-2/09](#), punto 40).

Nei giudizi di compatibilità aventi ad oggetto le tasse d'immatricolazione, l'elemento istituzionale del tributo che più frequentemente ha condotto a declaratorie di illegittimità è la base imponibile. Infatti, i giudici lussemburghesi sin dai primi casi in materia hanno precisato che un tributo sull'immatricolazione di autoveicoli usati importati da altri Stati europei è legittimo nella sola misura in cui la base imponibile tenga in debito conto il deprezzamento del veicolo. È stato chiarito che la distinzione tra mercato secondario interno ed estero trova la propria ragione nella necessità che il tributo incida sul valore dell'autoveicolo almeno una volta nel suo ciclo di vita. In altri termini, l'imposizione sull'immatricolazione di veicoli usati di provenienza (anche) europea è ragionevole dato che il valore degli autoveicoli circolanti nel mercato secondario interno, a differenza di quello importato, incorpora *ab origine* il

pagamento dell'imposta. Pertanto, l'imposizione sul mercato secondario importato è legittima se ha l'effetto di far incorporare l'imposta nel valore dei beni esteri circolanti, a condizione che al momento dell'attuazione del tributo l'imposta dovuta sui beni usati importati corrisponda a quella incorporata nel valore dei prodotti nazionali simili.

Ciò ha comportato che in una serie di casistiche i giudici unionali abbiano taciuto di incompatibilità delle misure più o meno assimilabili a quella italiana a causa delle modalità di calcolo. A titolo esemplificativo, sono state dichiarate incompatibili misure la cui base imponibile fosse predeterminata in termini percentuali del valore di listino dei beni (Sentenza pubblicata in data 11 dicembre 1990 della [Causa C-47/88](#); Sentenza pubblicata in data 9 marzo 1995 della Causa C-345/93; Sentenza del 16 luglio 1992 relativa alla Causa [C-343/90](#)), ovvero la cui base imponibile consistesse nel valore di listino diminuito di anno in anno di utilizzo in misura percentuale (Sentenza del 23 ottobre 1997 relativa alla [Causa C-375/95](#); Sentenza del 19 settembre 2002 relativa alla [Causa C-101/00](#); sulle corrette modalità di determinazione della base imponibile si veda anche Sentenza del 20 settembre 2007, [Causa C-74/06](#)), ancorché si sia detto che la determinazione, per motivi di semplicità, possa non avvenire attraverso stime e perizie (su quest'ultimo punto la Corte di Giustizia dell'UE si esprime in maniera costante sin dalla Sentenza del 22 febbraio 2002 relativa alla [Causa C-393/98](#) e, di lì a poco, dalla Sentenza del 19 settembre 2002 relativa alla [Causa C-101/00](#)). Tutto ciò perché, ad avviso dei giudici europei, misure di tal specie sono compatibili con l'ordinamento eurounitario solo se i criteri di calcolo adoperati per le due diverse fattispecie non variano. Per garantire tale neutralità dei criteri di calcolo i legislatori devono considerare che il valore della tassa incorporata nel valore dei veicoli la cui immatricolazione sia stata oggetto d'imposizione diminuisce proporzionalmente al decremento del valore dei beni. Pertanto, i legislatori che vogliono applicare il tributo anche all'immatricolazione di autoveicoli usati importati devono determinare le modalità di calcolo della base imponibile affinché la misura dell'imposta che verrà incorporata nel valore del veicolo corrisponda quanto più possibile a quella dei prodotti nazionali simili.

Questo è il ragionamento compiuto dalla Corte per valutare la neutralità della tassa tra i veicoli usati importati ed i veicoli usati interni alla cui immatricolazione i relativi soggetti passivi hanno dovuto sopportare l'onere economico del tributo (in questi termini Sentenza 7 aprile 2011, [Causa C-402/09](#), pp. I - 2752 ss. che pure, come meglio si dirà *infra*, riguardava un tributo con finalità di tutela ambientale).

Ebbene, l'ecotassa italiana non pare neutrale da questo punto di vista. La disciplina dell'ecotassa non presenta alcun metodo di calcolo della base imponibile che differenzi il

trattamento tra autoveicoli nuovi e autoveicoli usati importati. Considerato inoltre che la CGUE ha già ritenuto incompatibile col diritto unionale una misura fiscale basata su elementi diversi dal valore economico del veicolo e avente quale finalità la tutela ambientale per mancato adeguamento dei criteri di calcolo della base imponibile dei beni di seconda mano (Sentenza 5 ottobre 2006, Cause riunite [C-290/05](#) e [C-333/05](#), punto 56) è ragionevole l'aspettativa secondo cui per le medesime ragioni anche l'ecotassa italiana possa essere tacciata di incompatibilità con l'ordinamento eurounitario.

Ciononostante, riteniamo che la conclusione sia condivisibile con delle dovute precisazioni. Infatti, l'ecotassa è totalmente svincolata dal valore economico ed è una tassa non limitata all'immatricolazione ma che include nel presupposto, come visto, l'acquisto. Il presupposto viene integrato, inoltre, solo se questi due elementi si verificano congiuntamente. Da ciò si può desumere che l'intenzione del legislatore all'atto dell'introduzione fosse chiaramente quella di disincentivare l'immissione in circolazione di veicoli inquinanti. Infatti, la misura dell'imposta, proprio perché ispirata al principio "chi inquina paga", predetermina economicamente il costo sociale dovuto all'inquinamento apportato dal veicolo nel corso del suo naturale ciclo di vita e per questo motivo la base imponibile è parametrata unicamente al valore delle emissioni inquinanti. Ebbene, dunque, è tale costo ad essere incorporato nel valore di scambio del veicolo. Pertanto, per consentire un adeguato perseguimento della neutralità fiscale bisognerebbe parametrare la base imponibile dei veicoli di seconda mano al loro rimanente ciclo di vita che però è un referente diverso dal valore economico ancorché non totalmente slegato. In ogni caso, sembra questo l'unico parametro attraverso cui garantire la piena concorrenza tra veicoli usati interni e veicoli usati importati: il loro prevedibile e rimanente apporto inquinante. Tale precisazione pare, ad avviso di chi scrive, coerente con le motivazioni dei giudici europei; d'altro canto, varierebbe unicamente il riferimento del giudizio di compatibilità col principio di non discriminazione, dato ora non dal valore economico ma dal prevedibile apporto inquinante, ma non la *ratio* delle sentenze richiamate sinora, che è quella di garantire che i prodotti europei concorrano nel mercato unico senza barriere. Basterebbe, in altri termini, traslare il punto d'osservazione dal valore economico all'ipotizzato apporto inquinante del veicolo nel corso del suo ciclo di vita. Anche in questo caso, pertanto, rileverebbe la vetustà del veicolo: un veicolo usato non ha la stessa naturale durata di vita di un veicolo nuovo e, di conseguenza, a parità di emissioni inquinanti, il primo non potrà inquinare nella stessa misura di quanto farà il secondo.

Nella giurisprudenza più recente, la Corte ha valutato anche la neutralità di tasse equiparabili a quella in commento tra i veicoli usati importati ed i veicoli usati interni alla cui immatricolazione i relativi soggetti passivi non hanno dovuto sopportare l'onere economico

del tributo (in questi termini Sentenza 7 aprile 2011, [Causa C-402/09](#), pp. I – 2756 ss.; la distinzione tra le due neutralità a cui corrisponde un diverso elemento istituzionale oggetto di vaglio è stata poi ribadita nella Sentenza del 14 aprile 2015, [Causa C-76/14](#)). In questo tipo di giudizio la Corte attribuisce ruolo prevalente all'ambito oggettivo del tributo. Infatti, nell'analisi della base imponibile si dà per assodato che il confronto avvenga tra un autoveicolo usato importato da assoggettare a tassazione ed un autoveicolo usato interno la cui tassazione sia avvenuta al momento dell'immatricolazione. Eppure, stante il principio di irretroattività delle norme tributarie, in Italia sancito dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, può succedere che invero l'autoveicolo interno simile a quello di provenienza unionale non abbia scontato l'onere tributario al momento dell'immatricolazione. Ad avviso della CGUE tale possibilità favorisce il mercato interno e pertanto non consente alla misura fiscale di perseguire la neutralità necessaria ai sensi dell'art. 110 TFUE. In altri più puntuali termini, *"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."* ([Causa C-402/09](#), sul tema si veda anche il punto 61).

Ebbene, dunque, l'ecotassa italiana non pare conforme all'ordinamento unionale perché non persegue neanche questo tipo di neutralità. Infatti, la concorrenza tra gli autoveicoli usati importati e gli autoveicoli usati interni è stata falsata nel corso dell'intervallo temporale di applicabilità della misura. Il legislatore italiano avrebbe potuto risolvere questo problema, come pure ha fatto quello rumeno (sulla base di ciò che risulta dalla Sentenza relativa alla [Causa C-76/14](#) pocanzi menzionata), introducendo tra le fattispecie costitutive dell'obbligazione tributaria anche il primo trasferimento del diritto di proprietà degli autoveicoli usati interni non previamente assoggettati ad imposizione.

In conclusione, l'ecotassa pare violare l'art. 110 TFUE perché lede la neutralità fiscale tra prodotti simili. Ciononostante, per completezza, bisogna confrontare la sostenibilità di questa asserzione con l'orientamento dell'Amministrazione secondo cui la misura in commento non si pone in contrasto col diritto eurounitario in virtù della finalità ambientale che persegue (si vd. la [Ris. AdE 166/2021](#)).

Ebbene, sulla scorta della giurisprudenza unionale non riteniamo che la finalità extrafiscale di tutelare l'ambiente possa legittimare una violazione dell'art. 110 TFUE. Infatti si è già

richiamata la Sentenza relativa alle Cause [C-290/05](#) e [C-333/05](#) secondo cui “(...) *malgrado il carattere ambientale dell’obiettivo e del fondamento della tassa d’immatricolazione, e sebbene questi ultimi non abbiano alcun rapporto con il valore di mercato del veicolo, l’art. 90, primo comma, CE esige che si tenga conto del deprezzamento dell’autoveicolo usato oggetto della tassazione (...)*”. Da quanto riportato parrebbe dunque che la finalità di tutela ambientale debba essere perseguita nel rispetto del principio di non discriminazione.

Appare, invero, che nelle pronunce successive a questa i giudici abbiano invitato i legislatori a bilanciare la tutela ambientale con il principio di non discriminazione, piuttosto che a porre i due menzionati valori europei in una logica gerarchica (Causa C-402/09, punto 60). In chiave interpretativa, parrebbe che la Corte sia disposta ad accettare la violazione del principio di non discriminazione nella sola eventualità in cui quest’ultima sia essenziale ai fini del perseguimento della tutela ambientale. Neanche questa ipotesi pare essere confacente al caso di specie. Il mancato adeguamento della base imponibile alla vetustà del veicolo, essenziale alla computazione dell’effettivo inquinamento che il veicolo potrà produrre, ed il mancato inserimento nell’ambito oggettivo dell’imposta degli scambi di beni usati interni non previamente assoggettati ad imposizione non paiono essenziali per tutelare l’ambiente ma, anzi, sembrano opporsi al predetto scopo dato che la misura dell’imposta, come detto, non dipende dall’effettivo inquinamento, ovvero, non sono fiscalmente rilevanti fattispecie che ben avrebbero potuto incrementare le risorse statali propedeutiche alla tutela ambientale.

Tantomeno la limitata applicabilità temporale del tributo può giustificare la violazione del principio di non discriminazione. Non pare di questo avviso la CGUE che, anzi, proprio in attuazione del principio “chi inquina paga” e del principio di non discriminazione suggerisce l’estensione temporale delle misure oggetto di vaglio giurisdizionale anche nei casi in cui l’applicabilità temporale sia stata normativamente determinata dalla data di entrata in vigore (Causa C-402/09 punto 60). Dunque, se una norma analoga è illegittima, tra l’altro, perché non è retroattiva, *a fortiori* deve reputarsi illegittima una norma la cui applicabilità temporale è ristretta in un determinato intervallo.

4. Conclusioni

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.

Come detto, la disciplina del tributo varia al variare del momento di verifica del

presupposto. Tale distinzione può ingenerare delle complessità applicative che non sono state tenute in debito conto dall'Amministrazione in sede di chiarimenti interpretativi.

Inoltre, il tributo in oggetto presenta probabili contrasti col diritto unionale, ed in particolare col principio di non discriminazione ex art. 110 TFUE. La disciplina dell'ecotassa, infatti, non persegue alcuna neutralità, né quella tra veicoli usati importati e veicoli usati che al momento dell'immatricolazione sono stati assoggettati ad imposta, né quella tra veicoli usati importati e veicoli nuovi la cui immatricolazione non è stata assoggettata ad imposizione.

Infatti, il legislatore italiano non ha individuato alcun metodo di calcolo dell'imposizione sui veicoli usati idoneo a porre i prodotti nazionali e quelli europei su un piano di parità concorrenziale; tantomeno ha incluso nell'ambito oggettivo dell'imposta lo scambio di veicoli usati interni non previamente assoggettati a tassazione favorendo, dunque, il mercato interno verso quello importato.

[1] L'art. 26, par. 2, TFUE prevede che *"Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati."*

[2] L'art. 28, par. 1, TFUE prevede che *"L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi."*

[3] L'art. 30 TFUE dispone che *"I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale."*

[4] L'art. 34 TFUE dispone invece che *"Sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente"*.

[5] L'art. 110 TFUE prevede che *"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."*