

NÉMETH

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

5 ottobre 2006 *

Nei procedimenti riuniti C-290/05 e C-333/05,

aventi ad oggetto talune domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hajdú-Bihar Megyei Bíróság e dal Bács-Kiskun Megyei Bíróság (Ungheria) con decisioni 3 marzo e 12 luglio 2005, pervenute in cancelleria rispettivamente il 19 luglio e il 14 settembre 2005, nelle cause

Ákos Nádasdi (C-290/05)

contro

Vám- és Pénzügyőrség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága,

e

Ilona Németh (C-333/05)

contro

Vám- és Pénzügyőrség Dél-Alföldi Regionális Parancsnoksága,

* Lingua processuale: l'ungherese.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric (relatore), dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešić ed E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 1° giugno 2006 (C-290/05),

considerate le osservazioni presentate:

- per il sig. Nádasdi, dall'avv. Z. Lampé, ügyvéd;

- per la sig.ra Németh, dall'avv. I. Szabados, ügyvéd;

- per il governo ungherese, dal sig. P. Gottfried (C-290/05 e C-333/05) nonché dalle sig.re R. Somssich e A. Müller (C-290/05), in qualità di agenti;

- per il governo polacco, dal sig. J. Pietras, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal e dalla sig.ra K. Riczné-Talabér, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 luglio 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli artt. 23 CE, 25 CE, 28 CE e 90 CE, nonché dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE (GU L 376, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- ² Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di due controversie, rispettivamente, tra il sig. Nádasdi ed il Vám- és Péntzügyórség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága (ufficio di vigilanza doganale e finanziaria della regione di Észak-Alföld) e tra la sig.ra Németh ed il Vám- és Péntzügyórség Dél-Alföldi Regionális Parancsnoksága (ufficio di vigilanza doganale e finanziaria della regione di Dél-Alföld) in merito ad una tassa d'immatricolazione alla quale sono stati assoggettati al momento dell'immatricolazione in Ungheria di autoveicoli usati acquistati in Germania.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 23 CE dispone quanto segue:

«1. La Comunità è fondata sopra 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 taxa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi.

2. Le disposizioni dell'articolo 25 e del capo 2 del presente titolo si applicano ai prodotti originari degli Stati membri e ai prodotti provenienti da paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri».

4 L'art. 25 CE così prevede:

«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».

5 L'art. 90 CE 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 similari.

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

6 L'art. 33 della sesta direttiva stabilisce quanto segue:

«1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere d'imposta sulla cifra d'affari, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

2. Qualsiasi riferimento nella presente direttiva a prodotti soggetti ad accise riguarda i seguenti prodotti, quali sono definiti dalle vigenti disposizioni comunitarie:

- oli minerali,

- alcole e bevande alcoliche,

- tabacchi lavorati».

Normativa ungherese

- 7 La legge n. CX del 2003, relativa alla tassa d'immatricolazione (a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény; in prosieguo: la «legge relativa alla tassa d'immatricolazione»), dispone quanto segue:

«Articolo 1

1. La tassa d'immatricolazione (in prosieguo: la “tassa”) è riscossa su tutte le autovetture o caravan (in prosieguo: l’“autovettura privata”) destinate ad essere immesse in circolazione sul territorio della Repubblica di Ungheria (in prosieguo: il “territorio nazionale”).

(...)

Articolo 2

1. L'immissione in circolazione comporta una prima immatricolazione dell'auto-vettura privata sul territorio nazionale (in caso di trasformazione del veicolo, un'immatricolazione ha luogo a causa della detta trasformazione) e presuppone l'iscrizione delle dette informazioni sul libretto di circolazione (...).

(...)

8. Importazione: l'importazione dell'autovettura o comunque la sua introduzione sul territorio nazionale in provenienza dal territorio situato al di fuori della Comunità europea (in prosieguo: la "Comunità").

(...)

Articolo 3

(...)

2. È assoggettata alla tassa — salvo il caso descritto al n. 4 — qualsiasi persona fisica o giuridica o qualsiasi organizzazione priva di personalità giuridica che partecipa all'atto che prova il trasferimento del diritto di proprietà.

(...)

4. Se l'immissione in circolazione è la conseguenza diretta dell'importazione dell'autovettura privata, l'importatore è assoggettato alla tassa.

(...)

Articolo 6

1. L'obbligo di corrispondere la tassa sorge:

- a) in caso di immissione in circolazione sul territorio nazionale di un'autovettura privata, al momento dell'acquisto del diritto di proprietà,

- b) in caso di trasformazione di un'autovettura privata, al momento della trasformazione.

(...)

Articolo 8

1. L'importo della tassa per le diverse categorie di autovetture private è fissato nell'allegato alla presente legge.

2. In caso di trasformazione di un'autovettura privata, l'importo della tassa da corrispondere è determinato al momento dell'immissione in circolazione dell'autovettura trasformata sulla base della differenza tra la tassa che doveva essere versata prima della trasformazione e quella che sarebbe dovuta essere versata dopo.

3. Se l'importo della differenza così ottenuto è positivo, il soggetto passivo è tenuto a versare la tassa alle autorità competenti.

(...)

Articolo 13

1. L'amministrazione tributaria rimborsa la tassa o, dietro domanda, la imputa all'acconto, se il debitore dell'acconto ha fatto uscire l'autovettura dal territorio nazionale.

(...)

Articolo 15

La classificazione ambientale è effettuata conformemente al punto II dell'allegato 5 del regolamento KöHÉM n. 6/1990 (IV. 12.), relativo ai requisiti tecnici dell'immissione ed al mantenimento in circolazione degli autoveicoli adibiti al trasporto stradale, in vigore al 30 agosto 2003.

(...)».

- 8 L'allegato della legge relativa alla tassa d'immatricolazione fissa importi diversi per tale tassa in funzione delle norme di emissione, del tipo di carburante impiegato e della cilindrata del motore. Tali importi sono applicabili secondo una tabella prefissata e restano invariati, che si tratti dell'immatricolazione di un'autovettura nuova o usata.
- 9 L'art. 16 della detta legge ha modificato le disposizioni della legge n. I del 1988, relativa alla circolazione stradale (a közúti közlekedésről szóló 1988. évi I. törvény; in prosieguo: la «legge relativa alla circolazione»).
- 10 Secondo l'art. 5, n. 4, modificato, di quest'ultima legge:

«Qualsiasi autoveicolo circolante con l'autorizzazione e la targa d'immatricolazione di un'autorità competente estera può accedere al traffico stradale nazionale alle condizioni fissate dalla normativa specifica».

- 11 L'art. 23 della legge relativa alla circolazione recita:

«1. Un autoveicolo può essere immesso in circolazione in seguito all'esame di cui al n. 3 dal momento in cui il proprietario, nell'ambito del procedimento amministrativo, ha prodotto la prova della legittimità del suo diritto di proprietà, della sua stipula di un'assicurazione automobilistica sulla responsabilità civile e del pagamento della tassa d'immatricolazione prevista dalla normativa specifica.

2. L'immissione in circolazione degli autoveicoli presuppone la consegna, da parte dell'amministrazione, delle targhe d'immatricolazione e del libretto di circolazione, nonché l'iscrizione al registro nazionale degli autoveicoli.

(...)

6. L'utilizzatore nazionale dell'autoveicolo deve avviare, al più tardi entro 30 giorni dall'acquisto o dall'importazione, il procedimento di immissione in circolazione di un autoveicolo provvisto di targa estera e destinato ad essere utilizzato sul territorio nazionale».

¹² L'art. 47, lett. t), della legge relativa alla circolazione precisa che per «utilizzatore nazionale» si intende:

«un utilizzatore domiciliato, residente o avente sede sul territorio della Repubblica di Ungheria».

¹³ Il 1° febbraio 2004, parallelamente all'entrata in vigore della legge relativa alla tassa d'immatricolazione, è stata abrogata la legge n. LXXVIII del 1991, relativa all'imposta sul consumo (a fogyasztási adóról szóló 1991. évi LXXVIII. törvény), che aveva introdotto un'imposta sulla cifra d'affari basata sul prezzo di taluni prodotti, comprese le autovetture, che i produttori dei detti prodotti ed i debitori dei dazi doganali in caso di importazione dovevano versare alla fiscalità generale. Ai sensi dell'art. 6, n. 1, della legge relativa all'imposta sul consumo, tale imposta non era riscossa in caso di vendita di prodotti usati, in particolare di autovetture, sul mercato nazionale.

Controversie principali e questioni pregiudiziali

Procedimento C-290/05

- 14 Dopo aver acquistato in Germania, il 2 maggio 2004, un'autovettura usata per la somma di EUR 6 000, il sig. Nádásdi, il 13 maggio 2004, ha presentato alla Debreceni Fővámhivatal (direzione principale delle dogane di Debrecen) una domanda diretta al pagamento della tassa d'immatricolazione.
- 15 La detta autorità, con decisione 14 maggio 2004, ha imposto una tassa di importo pari a HUF 150 000, versata il giorno stesso dal sig. Nádásdi. La stessa autorità ha emesso il certificato di pagamento della tassa da parte del debitore, recante la data del 14 maggio 2004.
- 16 Nell'ambito del suo potere di controllo, con la decisione 11 novembre 2004, n. 8074/2004, il Vám- és Pénzügyőrség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága ha modificato la decisione adottata dalla Debreceni Fővámhivatal, aumentando a HUF 390 000 l'importo della tassa d'immatricolazione dovuta dal sig. Nádásdi ed ha ordinato a quest'ultimo di versare il saldo, pari a HUF 240 000, entro quindici giorni a decorrere dalla data in cui la detta decisione fosse divenuta definitiva.
- 17 Secondo la motivazione della decisione n. 8074/2004, l'importo della tassa d'immatricolazione è stata rivista a causa dell'adozione della legge n. XII del 2004, recante modifica della legge n. CX del 2003, relativa alla tassa d'immatricolazione (a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény módosításáról rendelkező 2004. évi XII. törvény), entrata in vigore il 14 maggio 2004, dato che le nuove tariffe erano applicabili al momento, successivo all'entrata in vigore della legge n. XII del 2004, dell'emissione del certificato di pagamento della detta tassa.

18 Il sig. Nádasdi ha proposto dinanzi al giudice del rinvio un ricorso diretto a sottoporre a controllo giurisdizionale la decisione n. 8074/2004.

19 Alla luce di tali elementi, lo Hajdú-Bihar Megyei Bíróság ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 90, primo comma, CE consenta agli Stati membri di mantenere un'imposta sugli autoveicoli d'occasione provenienti da un altro Stato membro, che non tiene assolutamente conto del veicolo e il cui importo viene stabilito esclusivamente sulla base delle caratteristiche tecniche degli autoveicoli (tipo di motore, cilindrata) e di una classificazione in funzione di considerazioni di tutela ambientale.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se la legge CX del 2003 sull'imposta di immatricolazione, oggetto del presente procedimento, sia compatibile con l'art. 90, primo comma, CE, nella misura in cui si riferisce agli autoveicoli d'occasione importati, tenuto conto che, prima della sua entrata in vigore, non era previsto il pagamento dell'imposta di immatricolazione per gli autoveicoli che già erano stati posti in circolazione in Ungheria».

Procedimento C-333/05

20 Dopo aver acquistato in Germania un'autovettura usata, la sig.ra Németh, il 28 dicembre 2004, ha avviato dinanzi alla Kecskeméti Fővármivatal (direzione principale delle dogane di Kecskemét) un procedimento diretto al versamento della tassa d'immatricolazione. Conformemente al regolamento KöHÉM n. 6/1990 del Ministero dei Trasporti, delle Comunicazioni e dell'Edilizia, la Bács-Kiskun Megyei Közlekedési Felügyelet (ispettorato della circolazione per il distretto di Bács-Kiskun) ha inquadrato tale autoveicolo nella categoria ambientale n. 7.

- 21 La Kecskeméti Fővárm hivatal ha fissato in HUF 390 000 l'importo della tassa d'immatricolazione, tenendo conto delle caratteristiche tecniche e ambientali del detto veicolo.
- 22 Malgrado il reclamo della sig.ra Németh avverso tale decisione, essa è stata confermata dal Vám- és Pénzügyőrség Dél-Alföldi Regionális Parancsnoksága, in qualità di organo amministrativo d'appello.
- 23 La sig.ra Németh ha quindi proposto un ricorso dinanzi al giudice del rinvio contro la detta decisione di conferma. Ella ritiene la legge relativa alla tassa d'immatricolazione contraria al diritto comunitario. Tale tassa, infatti, rappresenta sostanzialmente un dazio doganale collegato ad un'importazione ed è pertanto vietata nella Comunità europea, conformemente agli artt. 23 CE e 25 CE. Tuttavia, nell'ipotesi in cui una siffatta tassa non fosse un dazio doganale o un onere di effetto equivalente, essa potrebbe essere considerata una tassa che viola gli artt. 90 CE - 93 CE, ovvero una tassa sulla cifra d'affari vietata ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, di modo che non potrebbe essere applicata.
- 24 Alla luce di tali elementi, il Bács-Kiskun Megyei Bíróság ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se un tributo di uno Stato membro, quale la tassa ungherese di immatricolazione, possa considerarsi quale dazio doganale o misura di effetto equivalente a un dazio doganale.
- 2) In caso di soluzione negativa della questione sub 1), se un tributo di uno Stato membro, quale la tassa ungherese di immatricolazione — che impone il

pagamento di una tassa come condizione preliminare per l'immatricolazione e la messa in circolazione di un'autovettura — possa considerarsi quale tassa di importazione di qualsivoglia genere.

- 3) In caso di soluzione negativa della questione sub 2), se un tributo di uno Stato membro, quale la tassa ungherese di immatricolazione, sia compatibile con quanto prescritto nell'art. 90 del Trattato di Roma, con il testo dell'art. 33 della [sesta] direttiva (...), ovvero, ancora, se la tassa ungherese di immatricolazione violi il sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

- 4) Se, nell'attuale fase del diritto comunitario, un tributo di uno Stato membro, quale la tassa ungherese di immatricolazione, sia compatibile con le norme di diritto comunitario, qualora l'importo della tassa d'immatricolazione sulle autovetture nuove o di seconda mano — a prescindere dalla classificazione delle autovetture in funzione di considerazioni di carattere eco-ambientali —, non rispecchi, nel suo insieme, in alcun modo il deprezzamento insito nel valore degli autoveicoli di seconda mano e prescinda del tutto dalla data alla quale l'autovettura sia stata messa in circolazione e dal periodo durante il quale essa abbia (legalmente) circolato»

Procedimento dinanzi alla Corte

²⁵ Conformemente all'art. 104, n. 4, seconda frase, del suo regolamento di procedura, la Corte, sentito l'avvocato generale, ha deciso di statuire senza fase orale nel procedimento C-333/05.

²⁶ Attesa la connessione dei procedimenti C-290/05 e C-333/05, occorre riunirli ai fini della sentenza conformemente all'art. 43 del regolamento di procedura.

Sulla ricevibilità delle domande di pronuncia pregiudiziale

Procedimento C-290/05

- 27 Il governo ungherese ritiene irricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale. In primo luogo, esso fa valere che il giudice del rinvio deve prendere posizione sul problema di sapere se il ricorrente della causa principale dovesse essere assoggettato alla tassa d'immatricolazione secondo le nuove tariffe. Si tratterebbe, per sua natura, di un problema di diritto interno. La decisione di rinvio non rileverebbe il motivo per cui l'interpretazione richiesta del diritto comunitario influirebbe sull'esito della controversia. Le questioni sollevate sarebbero ipotetiche. In secondo luogo, il detto governo fa valere che la domanda di pronuncia pregiudiziale non espone in modo sufficientemente dettagliato la normativa nazionale applicabile alla controversia.
- 28 A tal riguardo occorre rammentare che il procedimento previsto all'art. 234 CE si basa sulla netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte. Spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenza 11 luglio 2006, causa C-13/05, Chacón Navas, Racc. pag. I-6467, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Tuttavia, la Corte ha anche affermato che, in circostanze eccezionali, le spetta esaminare le condizioni in presenza delle quali è adita dal giudice nazionale al fine di verificare la propria competenza. La Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo quando risulta manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna

relazione con la realtà o con l'oggetto della causa principale, quando il problema è di natura teorica o quando la Corte non dispone degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (sentenza Chacón Navas, cit., punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

- 30 L'esigenza di giungere ad un'interpretazione del diritto comunitario che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno l'ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (v. sentenze 11 settembre 2003, causa C-207/01, Altair Chimica, Racc. pag. I-8875, punto 24, e 12 aprile 2005, causa C-145/03, Keller, Racc. pag. I-2529, punto 29).
- 31 In proposito va subito osservato che la Corte dispone di elementi sufficienti che le consentono di fornire una soluzione utile alle questioni sollevate dal giudice del rinvio, senza che sia necessario ottenere informazioni più dettagliate in merito alla normativa nazionale applicabile alla controversia principale.
- 32 Per quanto riguarda i motivi per cui sono state sottoposte le questioni, secondo il giudice del rinvio, sebbene il sig. Nádasdi non faccia valere che la legge relativa alla tassa d'immatricolazione viola il diritto comunitario, in materia di autovetture usate il diritto comunitario dev'essere applicato d'ufficio. Da tale argomento risulta che il detto giudice intende controllare la legittimità della decisione n. 8074/2004 alla luce del diritto comunitario. Non si può quindi sostenere che le questioni sottoposte sono ipotetiche.
- 33 Di conseguenza, la domanda di decisione pregiudiziale dev'essere considerata ricevibile.

Procedimento C-333/05

- 34 Il governo ungherese dubita della ricevibilità delle questioni sub 2)-4), deducendo la circostanza che il giudice del rinvio non ha indicato i motivi di fatto e di diritto per cui ritiene necessario sottoporre tali questioni alla Corte.
- 35 Tuttavia, il detto giudice ha affermato che, qualora la Corte risolve affermativamente le questioni sollevate dalla ricorrente principale, esso potrà accogliere la domanda di quest'ultima e che, in caso contrario, esso dovrà respingerla.
- 36 I dubbi del governo ungherese non sono quindi fondati e la domanda di pronuncia pregiudiziale dev'essere considerata ricevibile.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla seconda questione nel procedimento C-333/05

- 37 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione costituisca un dazio doganale all'importazione o una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE. La seconda questione dev'essere intesa nel senso che il detto giudice desidera sapere se una tassa siffatta sia una tassa sull'importazione vietata da tali disposizioni. La seconda questione riguarda quindi lo stesso problema sottoposto alla Corte con la prima questione. Infatti, una tassa sull'importazione rientra nella categoria delle tasse di effetto equivalente ai sensi delle dette disposizioni.

- 38 Una tassa come quella sull'immatricolazione non è un dazio doganale in senso stretto.
- 39 Per quanto riguarda il problema di sapere se essa rientri nella nozione di tasse di effetto equivalente, risulta da una giurisprudenza consolidata che qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa d'effetto equivalente ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE (v., segnatamente, sentenze 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum, Racc. pag. I-4085, punto 20, e 2 aprile 1998, causa C-213/96, Outokumpu, Racc. pag. I-1777, punto 20).
- 40 Una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione non è riscossa a causa dell'attraversamento della frontiera dello Stato membro che la impone, bensì al momento dell'immatricolazione dell'autoveicolo sul territorio di tale Stato ai fini di un'immissione in circolazione.
- 41 Una siffatta tassa rientra nel regime generale di riscossioni interne sulle merci e deve quindi essere esaminata alla luce dell'art. 90 CE.
- 42 Di conseguenza, la prima e la seconda questione sollevate nel procedimento C-333/05 devono essere risolte dichiarando che una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione, che non colpisce le autovetture private per il fatto che attraversano la frontiera, non costituisce un dazio doganale all'importazione o una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE.

Sulle questioni nel procedimento C-290/05, nonché sulla prima parte della terza questione e sulla quarta questione nel procedimento C-333/05

- 43 Con tali questioni, i giudici del rinvio chiedono sostanzialmente se l'art. 90, primo comma, CE debba essere interpretato nel senso che osta ad una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione.
- 44 Essi rilevano, al riguardo, che una siffatta tassa non può essere imposta per le autovetture immesse in circolazione in Ungheria prima dell'entrata in vigore della detta legge (seconda questione nel procedimento C-290/05), che tale tassa è del tutto indipendente dal valore degli autoveicoli, dato che il suo importo è determinato esclusivamente sulla base delle caratteristiche tecniche di questi ultimi (tipo di motore, cilindrata), nonché della loro classificazione ambientale (prima questione nel procedimento C-290/05), e che tale importo non rispecchia affatto la riduzione del valore degli autoveicoli usati ed è del tutto indipendente dalla durata del periodo in cui ha circolato un autoveicolo (quarta questione nel procedimento C-333/05).
- 45 Come la Corte ha già dichiarato, nel sistema del Trattato CE l'art. 90 CE costituisce un complemento delle disposizioni relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente. Tale disposizione è intesa a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza, mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni discriminatori nei confronti delle merci originarie di altri Stati membri (sentenza 15 giugno 2006, cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Racc. pag. I-5293, punto 55 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 In materia di tassazione di autoveicoli usati importati, la Corte ha altresì dichiarato che l'art. 90 CE è diretto a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate (v. sentenza 29 aprile 2004, causa C-387/01, *Weigel*, Racc. pag. I-4981, punto 66 e giurisprudenza ivi citata).

- 47 Secondo una ben consolidata giurisprudenza, sussiste violazione dell'art. 90, primo comma, CE quando il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sull'analogo prodotto nazionale sono calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato viene assoggettato, almeno in determinati casi, ad un onere più gravoso (v. sentenza Weigel, cit., punto 67 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, anche se non sussistono le condizioni per una simile discriminazione diretta, un'imposizione può essere indirettamente discriminatoria, a causa dei suoi effetti.
- 48 Per garantire la neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra gli autoveicoli che si trovano già sul mercato nazionale e quelli importati, occorre paragonare gli effetti della tassa d'immatricolazione che grava sugli autoveicoli usati importati da uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Ungheria con quelli della tassa d'immatricolazione residua che colpisce gli autoveicoli usati registrati in Ungheria e che, di conseguenza, sono già stati assoggettati alla medesima tassa.
- 49 Un paragone con gli autoveicoli usati immessi in circolazione in Ungheria prima dell'entrata in vigore della legge relativa alla tassa d'immatricolazione non sarebbe pertinente. L'art. 90 CE non mira ad impedire ad uno Stato membro l'introduzione di nuove imposte o la modifica delle aliquote o delle basi imponibili esistenti.
- 50 Da quanto precede risulta irrilevante anche la circostanza, fatta valere dal governo ungherese, secondo cui esistono autoveicoli usati precedentemente registrati in Ungheria il cui valore di mercato comprende l'importo della tassa residua sul consumo.
- 51 Per quanto riguarda i criteri che possono essere utilizzati per il calcolo di una tassa, si deve ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto comunitario, nello stadio attuale del suo sviluppo, non limita la libertà di ciascuno Stato membro

di istituire un sistema impositivo differenziato per taluni prodotti, anche simili, ai sensi dell'art. 95, primo comma, del Trattato, in relazione a criteri oggettivi, come la natura delle materie prime utilizzate o i processi di produzione seguiti. Siffatte differenziazioni tuttavia sono compatibili col diritto comunitario solo se perseguono scopi compatibili anch'essi con quanto prescritto dal Trattato e dal diritto derivato e se le loro modalità sono tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti delle importazioni dagli altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti (sentenza *Outokumpu*, cit., punto 30).

- 52 Nell'ambito di un regime riguardante la tassa sull'immatricolazione, criteri quali il tipo di motore, la cilindrata ed una classificazione basata su considerazioni ambientali costituiscono criteri oggettivi e possono quindi essere impiegati in un siffatto regime. Non viene invece richiesto che l'importo dell'imposizione sia legato al prezzo del veicolo.
- 53 Tuttavia, una tassa sull'immatricolazione non deve gravare sui prodotti originari di altri Stati membri in misura più onerosa che sui prodotti nazionali simili.
- 54 Ora, un autoveicolo nuovo sul quale è stata riscossa in Ungheria la tassa sull'immatricolazione perde nel corso del tempo una parte del suo valore di mercato. In tal modo diminuisce altresì, nella stessa misura della perdita di valore, l'importo della tassa sull'immatricolazione compresa nel valore residuo dell'autoveicolo. In quanto autoveicolo usato, esso può essere venduto solo ad una percentuale del valore iniziale, che comprende l'importo residuo della tassa sull'immatricolazione.
- 55 Ora, dai fascicoli trasmessi alla Corte dai giudici del rinvio risulta che un autoveicolo del modello, della vetustà, del chilometraggio e altre caratteristiche identici, acquistato usato in un altro Stato membro e registrato in Ungheria sarebbe tuttavia

assoggettato alla tassa d'immatricolazione applicabile ad un autoveicolo di tale categoria con un'aliquota del 100 %. Di conseguenza, la detta tassa grava sugli autoveicoli usati importati in misura maggiore che sui veicoli usati dello stesso tipo già registrati in Ungheria e assoggettati alla stessa tassa.

56 Pertanto, 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, dato che tale tassa è caratterizzata dal fatto di essere riscossa una sola volta al momento della prima immatricolazione dell'autoveicolo ai fini della sua utilizzazione nello Stato membro interessato ed è quindi incorporata nel detto valore.

57 Dalle considerazioni che precedono deriva che occorre risolvere le questioni poste nel procedimento C-290/05, nonché la prima parte della terza questione e la quarta questione nel procedimento C-333/05, dichiarando che l'art. 90, primo comma, CE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione, nella misura in cui

- è riscossa su autoveicoli usati al momento della loro prima immissione in circolazione sul territorio di uno Stato membro e

- il suo importo, determinato esclusivamente sulla base delle caratteristiche tecniche degli autoveicoli (tipo di motore, cilindrata) e della loro classificazione ambientale, è calcolato senza tener conto del loro deprezzamento, di modo che, quando applicata ad autoveicoli usati importati da altri Stati membri, supera l'importo della detta tassa compreso nel valore residuo di autoveicoli usati simili che sono già stati registrati nello Stato membro d'importazione.

È irrilevante il paragone con autoveicoli usati immessi in circolazione nello Stato membro di cui trattasi prima dell'introduzione di tale tassa.

Sulla seconda parte della terza questione nel procedimento C-333/05

58 La tassa d'immatricolazione di cui trattasi nella causa principale non costituisce una tassa sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva. Infatti, la sua base imponibile non è rappresentata dalla cifra d'affari. Inoltre, essa non dà luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

59 Una tassa siffatta non è quindi vietata ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.

60 La seconda parte della terza questione deve quindi essere risolta dichiarando che l'art. 33 della sesta direttiva non osta alla riscossione di una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione, la cui base imponibile non è rappresentata dalla cifra d'affari e che non dà luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Sulla limitazione temporale degli effetti della presente sentenza

61 Durante l'udienza svoltasi per il procedimento C-290/05, il governo ungherese ha chiesto alla Corte, qualora l'emananda sentenza dovesse dichiarare incompatibile con l'art. 90 CE una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione, di limitare nel tempo gli effetti della sua sentenza. Nelle osservazioni scritte presentate alla Corte nello stesso procedimento, il governo polacco ha avanzato un suggerimento che si muove nella stessa direzione.

62 Conformemente ad una giurisprudenza costante, l'interpretazione che la Corte dà di una norma di diritto comunitario nell'esercizio della competenza attribuitale dall'art. 234 CE chiarisce e precisa, se necessario, il significato e la portata della norma stessa, come deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Ne deriva che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza che statuisce sulla domanda d'interpretazione, purché sussistano i presupposti per sottoporre al giudice competente una lite relativa all'applicazione della detta norma (v., in particolare, sentenze 2 febbraio 1988, causa 24/86, *Blaizot*, Racc. pag. 379, punto 27; 15 dicembre 1995, causa C-415/93, *Bosman*, Racc. pag. I-4921, punto 141, nonché 10 gennaio 2006, causa C-402/03, *Skov e Bilka*, Racc. pag. I-199, punto 50).

63 Al riguardo si deve ricordare che solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Affinché una tale limitazione possa essere disposta, è necessario che siano soddisfatti due criteri essenziali, cioè la buona fede degli ambienti interessati e il rischio di gravi inconvenienti (v., in particolare, sentenze 28 settembre 1994, causa C-57/93, *Vroege*, Racc. pag. I-4541, punto 21; 12 ottobre 2000, causa C-372/98, *Cooke*, Racc. pag. I-8683, punto 42, nonché *Skov e Bilka*, cit., punto 51).

64 Quanto al rischio di gravi inconvenienti, il governo ungherese ha prodotto in udienza dati relativi ad un periodo di 20 mesi, tra il 1° maggio 2004, data dell'adesione della Repubblica d'Ungheria all'Unione europea, al 31 dicembre 2005, durante il quale sono stati introdotti nel territorio ungherese 81 612 autoveicoli usati provenienti da altri Stati membri. L'importo totale delle entrate derivanti dalla tassa d'immatricolazione riscossa su tali autoveicoli è stato stimato dal governo ungherese in circa EUR 116 milioni. Tale governo ammette che non dovrebbe essere rimborsata l'intera somma suddetta, ma solo l'importo corrispondente alla sovrattassa che ha gravato sugli autoveicoli, considerato il loro deprezzamento.

- 65 Tuttavia, lo stesso governo ha sottolineato, da un lato, il costo amministrativo dell'esame caso per caso necessario per effettuare il rimborso della detta sovrattassa, costo probabilmente superiore all'importo totale degli importi rimborsabili, e, dall'altro, le rilevanti difficoltà connesse all'identificazione di tutti i soggetti che possono beneficiare di un rimborso.
- 66 Durante l'udienza è emerso che dal 1° gennaio 2006 è stata introdotta una tabella di riduzione dell'importo della tassa d'immatricolazione, in cui le riduzioni sono determinate sulla base del numero di mesi trascorsi tra la data della prima immissione in circolazione dell'autoveicolo e quella dell'introduzione del procedimento amministrativo relativo al pagamento della tassa stessa.
- 67 Di conseguenza, l'esame del problema di sapere se esista, nel caso di specie, un rischio di gravi inconvenienti può essere limitato al periodo tra il 1° maggio 2004 ed il 31 dicembre 2005.
- 68 L'importo da rimborsare non è talmente elevato che il rimborso in quanto tale rischia di causare ripercussioni economiche tanto gravi da giustificare una limitazione temporale degli effetti della presente sentenza.
- 69 Quanto al costo amministrativo, il diritto comunitario esige solo che lo Stato membro rimborsi l'importo eccedente sulla base della normativa nazionale, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività (v., in tal senso, in particolare, sentenze 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis, Racc. pag. I-4951, punti 19, 20 e 34, nonché 17 giugno 2004, causa C-30/02, Recheio — Cash & Carry, Racc. pag. I-6051, punti 17, 18 e 20).

- 70 Di conseguenza, occorre constatare che non è soddisfatto il secondo criterio, relativo al rischio di gravi inconvenienti, menzionato al punto 63 della presente sentenza.
- 71 Pertanto, non occorre verificare se sia soddisfatto il criterio relativo alla buona fede degli ambienti interessati.
- 72 Dalle considerazioni che precedono discende che non è necessario limitare nel tempo gli effetti della presente sentenza.

Sulle spese

- 73 Nei confronti delle parti della 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:

- 1) Una tassa come quella introdotta in Ungheria dalla legge n. CX del 2003, relativa alla tassa d'immatricolazione (a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény), che non colpisce le autovetture private per il fatto che attraversano la frontiera, non costituisce un dazio doganale all'importazione o una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE.**

2) **L'art. 90, primo comma, CE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione, nella misura in cui**

— **è riscossa su autoveicoli usati al momento della loro prima immissione in circolazione sul territorio di uno Stato membro e**

— **il suo importo, determinato esclusivamente sulla base delle caratteristiche tecniche degli autoveicoli (tipo di motore, cilindrata) e della loro classificazione ambientale, è calcolato senza tener conto del loro deprezzamento, di modo che, quando applicata ad autoveicoli usati importati da altri Stati membri, supera l'importo della detta tassa compreso nel valore residuo di autoveicoli usati simili che sono già stati registrati nello Stato membro d'importazione.**

È irrilevante il paragone con autoveicoli usati immessi in circolazione nello Stato membro di cui trattasi prima dell'introduzione di tale tassa.

3) **L'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non osta alla riscossione di una tassa come quella introdotta dalla legge relativa alla tassa d'immatricolazione, la cui base imponibile non è rappresentata dalla cifra d'affari e che non dà luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.**

Firme