SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

3 giugno 2010 *

Nel procedimento C-2/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Varhoven administrativen sad (Bulgaria), con decisione 13 novembre 2008, pervenuta in cancelleria il 6 gennaio 2009, nella causa

Direktor na Agentsia «Mitnitsi», già Regionalna Mitnicheska Direktsia — Plovdiv

contro

Petar Dimitrov Kalinchev,

* Lingua processuale: il bulgaro.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, M. Ilešič (relatore), M. Safjan, e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig. N. Nanchev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 10 febbraio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. P.D. Kalinchev, dall'avv. M. Ekimdžiev, advokat;

— per il governo bulgaro, dai sigg. A. Ananiev e T. Ivanov, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra S. Petrova, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 25 CE e 90, primo comma, CE nonché 3, n. 3, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Kalinchev e la Regionalna Mitnicheska Direktsia — Plovdiv (direzione doganale regionale di Plovdiv), in ordine al rifiuto da parte di quest'ultima di accordargli una riduzione dell'importo dell'accisa posta a suo carico all'atto dell'importazione del suo veicolo.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 L'art. 3, nn. 1 e 3, della direttiva 92/12 così dispone:

«1. La presente direttiva è applicabile, a livello comunitario, ai prodotti seguenti, come definiti nelle direttive ad essi relative:

— gli oli minerali,

— l'alcole e le bevande alcoliche,

— i tabacchi lavorati.

— (...)

3. Gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscono prodotti diversi da quelli di cui al paragrafo 1, a condizione tuttavia che dette imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Ferma restando questa condizione, gli Stati membri conserveranno altresì la facoltà di applicare tasse sulle prestazioni di servizi che non abbiano il carattere di tasse sulla cifra d'affari, comprese quelle connesse con prodotti soggetti ad accisa.»

La normativa nazionale

4 Ai sensi dell'art. 2 della legge sulle accise e sui depositi fiscali (Zakon za aktsizite i danachnite skladove, DV n. 91, del 15 novembre 2005), come da ultimo modificata con legge (DV n. 6, del 23 gennaio 2009; in prosieguo: la «ZADS»), sono assoggettati ad accisa l'alcol e le bevande alcoliche, i tabacchi lavorati, i prodotti energetici e l'elettricità, nonché gli autoveicoli.

5 L'art. 4, punto 16, della ZADS, prevede che:

«Per autoveicolo nuovo si intende un autoveicolo che, alla data d'importazione che corrisponde alla data in cui viene presentata la dichiarazione all'autorità doganale di cui all'art. 76d, soddisfi uno dei seguenti requisiti:

a) non siano trascorsi più di sei mesi dalla sua prima immatricolazione (anche all'estero), oppure

b) non abbia percorso più di 6 000 km.»

6 All'art. 18 della ZADS, sono definiti «autoveicoli» gli «autoveicoli privati», gli «autoveicoli ad uso misto» e le «auto da corsa», nuovi o usati, che possono trasportare fino a nove persone incluso il conducente, con potenza superiore a 120 kW secondo la norma DIN o 126 kW secondo la norma SAE, classificati alla voce 8703 della nomenclatura combinata.

7 L'art. 19 della ZADS così dispone:

«1) Salvo quando sono sottoposte ad un regime di sospensione dell'accisa, le merci di cui all'art. 2 sono soggette ad accisa allorché sono:

1.1. prodotte nel territorio nazionale;

1.2. introdotte nel territorio nazionale a partire dal territorio di un altro Stato membro;

1.3. importate nel territorio nazionale.

2) Per "importazione di merci soggette ad accisa" si intende l'introduzione nel territorio nazionale di merci non comunitarie soggette ad accisa nonché l'introduzione nel territorio nazionale di merci comunitarie soggette ad accisa a partire da territori terzi che fanno parte del territorio doganale della Comunità.

3) Indipendentemente dal n. 2, quando, con la loro introduzione nel territorio nazionale, le merci vengono assoggettate ad un regime doganale la loro importazione si considera avvenuta nel momento in cui esse sono immesse in libera pratica.»

8 A norma dell'art. 30 della ZADS, la base imponibile degli autoveicoli è la seguente:

«1) per gli autoveicoli usati — il numero di kW, che indica la potenza del motore;

2) per i veicoli nuovi — il numero di kW, che indica la potenza del motore, nella parte che supera i 120 kW secondo la norma DIN o i 126 kW secondo la norma SAE.»

9 L'art. 40 della ZADS prevede quanto segue:

«1) Agli autoveicoli usati si applica l'accisa al seguente tasso:

1. per gli autoveicoli con una potenza superiore a 120 kW e fino a 150 kW secondo la norma DIN — BGN 35 per kW;

2. per gli autoveicoli con potenza superiore a 150 kW secondo la norma DIN — BGN 60 per kW;

3. per gli autoveicoli con una potenza tra 126 kW e 157,5 kW secondo la norma SAE — BGN 33,33 per kW;

4. per gli autoveicoli con potenza superiore a 157,5 kW secondo la norma SAE — BGN 57,14 per kW.

2) Agli autoveicoli nuovi si applica l'accisa al seguente tasso:

1. BGN 700 + BGN 90 per kW oltre i 120 kW secondo la norma DIN;

2. BGN 700 + BGN 85,71 per kW oltre i 126 kW secondo la norma SAE.»

10 A norma dell'art. 76d della ZADS:

«1 Chi introduce nel territorio nazionale, a partire dal territorio di un altro Stato membro, merci soggette ad accisa ai sensi dell'art. 2, n. 5, è tenuto ad effettuare una dichiarazione secondo il modello previsto dalle disposizioni di applicazione della presente legge.

2) La dichiarazione di cui al n. 1 va presentata, entro 14 giorni dall'introduzione delle merci, all'autorità doganale competente in base alla residenza o alla sede della persona interessata. La dichiarazione va effettuata anteriormente alla prima immatricolazione di un autoveicolo nella Repubblica di Bulgaria.

3) Le autorità doganali possono esigere che le merci siano presentate contestualmente alla dichiarazione di cui al n. 2.

4) In base della dichiarazione effettuata, l'autorità doganale competente determina l'importo dell'accisa dovuta e lo comunica alla persona interessata.»

11 L'art. 72a del regolamento relativo all'applicazione della ZADS, adottato dal Ministro delle Finanze (DV n. 42, del 23 maggio 2006), dispone quanto segue:

«1) Nei casi previsti all'art. 76d della legge, anteriormente alla prima immatricolazione del veicolo nella Repubblica di Bulgaria va presentata una dichiarazione relativa alle accise, secondo il modello di cui all'allegato n. 13a, entro il termine di 14 giorni a decorrere dall'introduzione delle merci nel territorio nazionale.

2) In base ai dati che compaiono nella dichiarazione relativa alle accise e nei documenti presentati, le autorità doganali determinano e fissano l'accisa nella dichiarazione doganale. Il secondo esemplare della dichiarazione di cui al n. 1 costituisce un'informazione ai sensi dell'art. 44, n. 1, punto 5, della legge.»

Causa principale e questioni pregiudiziali

12 In data 13 febbraio 2007 il ricorrente ha acquistato in Francia un'autovettura BMW 530 D, con potenza di 140 kW, immatricolata per la prima volta il 6 gennaio 1999 e avente un chilometraggio di 160 000 km.

13 Nel febbraio 2007, egli ha importato tale autovettura in territorio bulgaro e l'ha presentata per immatricolazione al controllo del trasporto automobilistico bulgaro il 21 febbraio 2007.

14 Il 19 giugno 2007, il sig. Kalinchev ha effettuato, ai sensi dell'art. 76d della ZADS, la dichiarazione che va presentata al momento dell'introduzione nel territorio nazionale, a partire da un altro Stato membro, di merci soggette ad imposta ai sensi dell'art. 2, n. 5, della ZADS. All'atto della presentazione di tale dichiarazione egli è stato assoggettato ad accisa per un importo di BGN 4 900, calcolato in base alle regole previste all'art. 40, n. 1, sub 1, della ZADS.

15 Con lettera 29 giugno 2007, il ricorrente ha contestato l'importo dell'accisa dovuta così come calcolato, sostenendo che tale cifra doveva essere ridotta di BGN 2 400, in quanto a suo parere quest'ultimo importo era discriminatorio e costitutivo di una violazione dell'art. 90 CE.

16 Con decisione del direttore dell'ufficio doganale di Plovdiv, confermata dal direttore della Regionalna Mitnicheska Direktsia — Plovdiv, al ricorrente è stata negata la riduzione dell'importo dell'accisa sulla sua autovettura. È stato inoltre confermato che l'importo dell'accisa dovuta ammontava a BGN 4 900, importo calcolato in base alle regole dell'art. 40, n. 1, sub 1, della ZADS.

17 L'atto amministrativo dell'amministrazione doganale è stato impugnato dinanzi all'Administrativen sad — Plovdiv (tribunale amministrativo di Plovdiv), che l'ha annullato nella parte concernente la differenza tra l'importo di BGN 2 500 e l'importo complessivamente richiesto di BGN 4 900, accogliendo nella sua decisione la censura del ricorrente relativa al carattere discriminatorio dell'importo di BGN 2 400.

18 Secondo l'Administrativen sad — Plovdiv l'accisa fissata in conformità dell'art. 40, n. 1, sub 1, della ZADS, per l'introduzione di un'autovettura usata in territorio bulgaro è discriminatoria e costituisce una violazione dell'art. 90, primo comma, CE. A parere di tale giudice la parte discriminatoria dell'accisa corrisponde all'importo che eccede quello dell'accisa che sarebbe calcolata per l'introduzione in territorio bulgaro di un'autovettura nuova di 140 Kw, importo che in tal caso ammonterebbe a soli BGN 2 500.

19 La Regionalna Mitnicheska Direktsia ha proposto ricorso per cassazione contro tale pronuncia dinanzi al Varhoven administrativen sad, che è giudice di ultimo grado.

20 In tali circostanze, il Varhoven administrativen sad ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 3, n. 3, della direttiva [92/12] consenta agli Stati membri di istituire un regime di riscossione mediante accise su autoveicoli usati al momento della loro introduzione nel territorio di uno Stato membro, imposta che non è dovuta direttamente in caso di rivendita di veicoli che si trovano già nel territorio di tale Stato membro e per i quali siffatta accisa è stata già versata all'atto della prima introduzione nel territorio dello Stato membro.

2) Alla luce dell'art. 90, primo comma, CE, se occorra interpretare l'espressione "prodotti nazionali similari":

a) nel senso che sono tali quelli originari dello Stato membro che ha fissato determinati tributi nazionali, o

b) nel senso che sono tali quelli che si trovano già nel territorio di tale Stato membro, a prescindere dalla loro origine.

3) Per risolvere le due questioni precedenti, se gli artt. 25 CE e 90, primo comma, CE debbano essere interpretati nel senso che essi vietano un regime differenziato di riscossione dell'accisa, come quello istituito dalla Repubblica di Bulgaria con gli artt. 30 e 40 della [ZADS], applicato agli autoveicoli in funzione dell'anno di fabbricazione e del chilometraggio del veicolo.»

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

21 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 3, n. 3, della direttiva 92/12 osti ad una normativa nazionale, come quella prevista agli artt. 30 e 40 della ZADS, che stabilisce la base imponibile e il tasso dell'accisa per i veicoli usati all'atto della loro introduzione nel territorio di uno Stato membro, mentre l'accisa

non è dovuta in caso di rivendita di autoveicoli che si trovano già nel territorio di tale Stato e per i quali detta accisa è stata già versata all'atto della loro iniziale introduzione in tale territorio.

22 Occorre anzitutto sottolineare che l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/12 definisce l'ambito di applicazione di quest'ultima con riferimento a tre categorie di prodotti tassativamente elencati, i quali corrispondono, come emerge dal terzo «considerando» di detta direttiva, alle merci considerate quali prodotti soggetti ad accisa «in tutti gli Stati membri». Tale elenco non comprende gli autoveicoli, che sono quindi esclusi dall'ambito di applicazione di tale direttiva (sentenza 26 aprile 2007, causa C-392/05, Alevizos, Racc. pag. I-3505, punto 36).

23 Inoltre, per quanto riguarda i prodotti diversi da quelli oggetto dell'art. 3, n. 1, della direttiva 92/12, ai sensi del n. 3, primo comma, dello stesso articolo, gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere tributi che colpiscono tali prodotti, a condizione tuttavia che detti tributi non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera (sentenza 5 luglio 2007, cause riunite C-145/06 e C-146/06, Fendt Italiana, Racc. pag. I-5869, punto 44).

24 Come ha osservato il governo bulgaro nelle sue osservazioni scritte, l'unica formalità connessa alla tassazione dei veicoli introdotti in territorio bulgaro a partire da altri Stati membri è quella prevista all'art. 76d della ZADS, segnatamente l'obbligo, in capo a chiunque introduca in territorio nazionale, a partire da un altro Stato membro, prodotti assoggettati ad accisa, di presentare una dichiarazione in conformità delle disposizioni della legge di cui trattasi.

25 Va, al riguardo, sottolineato che l'art. 3, n. 3, primo comma, della direttiva 92/12 potrebbe essere applicabile nella fattispecie soltanto qualora l'obbligo di dichiarazione fosse considerato una «formalità connessa al passaggio di una frontiera» che dà origine alla riscossione dell'accisa (sentenza 18 gennaio 2007, causa C-313/05, Brzeziński, Racc. pag. I-513, punto 45).

26 Il governo bulgaro ritiene che tale formalità non sia connessa al passaggio della frontiera, ma piuttosto alla successiva fissazione dell'importo dell'accisa al momento in cui sorge l'obbligo di versarla.

27 In proposito, spetta al giudice del rinvio verificare se il complesso della normativa in questione nella causa principale possa essere interpretato nel senso prospettato dal governo bulgaro. Infatti, se la dichiarazione di cui trattasi dovesse essere depositata in occasione dell'acquisto intracomunitario dell'autovettura, e dunque all'atto del passaggio di una frontiera, una tale formalità sarebbe però connessa non a detto passaggio ai sensi dell'art. 3, n. 3, primo comma, della direttiva 92/12, ma all'obbligo di versare l'accisa. In effetti, in tale ipotesi, dato che l'obiettivo di detta dichiarazione è quello di garantire il pagamento del debito corrispondente all'accisa, siffatta formalità sarebbe connessa al fatto generatore dell'accisa (sentenza Brzeziński, cit., punti 47 e 48).

28 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 3, n. 3, primo comma, della direttiva 92/12 non trova applicazione in una controversia come quella di cui alla causa principale e non può pertanto ostare all'istituzione, da parte di uno Stato membro, di un regime di prelievo mediante accisa sugli autoveicoli usati all'atto della loro introduzione nel territorio di uno Stato membro, accisa che non è direttamente dovuta in caso di rivendita di autoveicoli che si trovano già nel territorio di tale Stato membro e per i quali detta accisa è stata già versata in occasione della loro iniziale introduzione nel territorio dello Stato membro, purché detto regime non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Sulla seconda questione

29 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 110, primo comma, TFUE deve essere interpretato nel senso che i veicoli usati importati in Bulgaria debbano essere considerati come prodotti similari ai veicoli usati che sono stati importati nel territorio di tale Stato come veicoli nuovi indipendentemente dalla loro origine, dal momento che nel suddetto Stato non esiste una produzione nazionale di automobili.

30 In proposito, da costante giurisprudenza risulta, in primo luogo, che, in base alla sua stessa formulazione, l'art. 110 TFUE vieta di gravare i prodotti di altri Stati membri con tributi interni superiori a quelli che gravano sui prodotti nazionali similari o con tributi interni atti a proteggere indirettamente altre produzioni (sentenza 11 dicembre 1990, causa C-47/88, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-4509, punto 8).

31 In secondo luogo, in materia di tassazione di autovetture usate importate, l'art. 110 TFUE è diretto a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra i prodotti già presenti sul mercato nazionale e i prodotti importati (v. sentenza 17 luglio 2008, causa C-426/07, Krawczyński, Racc. pag. I-6021, punto 31).

32 In terzo luogo, va ricordato che una produzione nazionale di autoveicoli in Bulgaria non è una condizione per la constatazione dell'esistenza di un mercato di autoveicoli usati in tale Stato membro. Infatti, un prodotto diviene nazionale quando è stato importato e posto sul mercato. Le autovetture usate importate e quelle acquistate in loco costituiscono prodotti similari o concorrenti. Le disposizioni dell'art 110 TFUE si applicano quindi alla tassa d'immatricolazione all'importazione delle automobili usate (v. sentenza Commissione/Danimarca, cit., punto 17).

33 Occorre pertanto risolvere la seconda questione dichiarando che l'art.110, primo comma, TFUE deve essere interpretato nel senso che i veicoli usati importati in Bulgaria devono essere considerati come prodotti similari ai veicoli usati già immatricolati nel territorio di tale Stato e che sono stati importati nel territorio di detto Stato come veicoli nuovi, indipendentemente dalla loro origine.

Sulla terza questione

34 Si deve rilevare che, nella causa principale, gli artt. 30 e 40 della ZADS, prevedono il calcolo della base imponibile mediante accisa unica per i veicoli nuovi e d'occasione nonché il tasso di detta accisa con riferimento alla potenza del motore di tali veicoli. Il criterio per distinguere i veicoli nuovi e i veicoli usati, ai sensi dell'art. 4, n. 16, della ZADS, è costituito dal periodo trascorso dalla data della loro prima immatricolazione (anche all'estero) e dal chilometraggio del veicolo. Sono considerati nuovi i veicoli che, alla data della loro importazione in territorio bulgaro, circolano da non più di sei mesi dalla loro prima immatricolazione, indipendentemente dalla loro origine, o che hanno un chilometraggio che non supera i 6 000 km.

35 Conseguentemente, la questione posta dal giudice del rinvio va intesa nel senso che con essa si chiede, in sostanza, se gli artt. 30 e 110, primo comma, TFUE, ostino ad un regime differenziato dell'accisa applicato da uno Stato membro agli autoveicoli qualora tale regime gravi in modo diverso sui veicoli usati importati da altri Stati membri e sui veicoli usati già immatricolati nel territorio di detto Stato che sono stati importati nel suo territorio come veicoli nuovi.

36 In via preliminare, va sottolineato che un'accisa come quella istituita dalla normativa nazionale in questione nella causa principale rientra nel regime generale delle riscossioni interne sulle merci e deve quindi essere esaminata unicamente alla luce dell'art. 110 TFUE (sentenza Krawczyński, cit., punto 29).

37 Orbene, va ricordato che la Corte ha già dichiarato che l'art. 110 TFUE costituisce un complemento delle disposizioni relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente. Tale disposizione 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 (citate sentenze Brzeziński, punto 27, e Krawczyński, punto 30).

38 Peraltro, un sistema fiscale può essere considerato compatibile con l'art. 110 TFUE solo qualora sia accertato che esso è congegnato in modo da escludere in ogni caso che i prodotti importati vengano assoggettati ad un onere più gravoso rispetto ai prodotti nazionali e che, pertanto, esso non comporti, in nessun caso, effetti discriminatori (sentenza Brzeziński, cit., punto 40; ordinanza 10 dicembre 2007, causa C-134/07, Kawala, Racc. pag. I-10703, punto 29, e sentenza Krawczyński, cit., punto 32).

39 Secondo una giurisprudenza ben consolidata, sussiste una violazione dell'art. 110, primo comma, TFUE quando il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sul prodotto nazionale similare 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 (sentenze 22 febbraio 2001, causa C-393/98, Gomes Valente, Racc. pag. I-1327, punto 21; 29 aprile 2004, causa C-387/01, Weigel, Racc. pag. I-4981, punto 67; Brzeziński, cit., punto 29, e 20 settembre 2007, causa C-74/06, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-7585, punto 25). In tale contesto, occorre ricordare che ai fini dell'applicazione dell'art. 110 TFUE è necessario prendere in considerazione non solo il tasso del tributo interno gravante direttamente o indirettamente sui prodotti nazionali e su quelli importati, ma anche la base imponibile

del tributo (v. sentenze 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli & Volpi, Racc. pag. 557, punto 21, e Commissione/Danimarca, cit., punto 18).

40 Si deve pertanto verificare se l'accisa di cui trattasi nella causa principale gravi allo stesso modo tanto su un veicolo usato importato in Bulgaria quanto su un veicolo usato dello stesso tipo, con le stesse caratteristiche e il medesimo grado di usura, importato in Bulgaria come veicolo nuovo e già immatricolato in tale Stato, giacché queste due categorie di veicoli costituiscono «prodotti similari» ai sensi dell'art. 110, primo comma, TFUE.

41 Nell'ambito di tale raffronto, occorre sottolineare che l'accisa di cui trattasi nella causa principale è riscossa una sola volta, tanto sui veicoli nuovi come sui veicoli usati, per qualsiasi veicolo destinato ad essere immatricolato in Bulgaria.

42 A tale riguardo, la Corte ha riconosciuto che, al fine di evitare qualsiasi discriminazione occorre che le tariffe forfettarie stabilite 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 del veicolo permettano di conseguire l'obiettivo di una tassazione dei veicoli usati importati che non sia in nessun caso superiore all'importo della tassa residuale incorporato nel valore dei veicoli usati similari già immatricolati nel territorio nazionale (v., in questo senso, sentenza Weigel, cit., punto 75). Un tipo di calcolo siffatto è necessario, in particolare, per garantire il carattere fiscalmente neutro dell'imposta di cui trattasi rispetto ai veicoli usati importati.

43 Occorre necessariamente constatare che una tariffa forfettaria basata sulla potenza del motore, come quella controversa nella causa principale, non consente un calcolo neutro dell'accisa per i veicoli usati importati.

44 In particolare, siffatto regime non tiene conto, ai fini del calcolo dell'accisa sui veicoli importati da altri Stati membri, né dell'anno di fabbricazione né del chilometraggio di tali veicoli alla data della loro importazione in territorio bulgaro. Segnatamente, secondo tale regime, il periodo intercorso tra la data della prima immatricolazione (anche all'estero) e il chilometraggio di un veicolo fungono unicamente da criteri di distinzione tra un veicolo nuovo e un veicolo usato.

45 In una controversia come quella alla causa principale, la base imponibile e il tasso dell'accisa sono calcolati esclusivamente sulla base della potenza del motore che è una caratteristica fissa di un veicolo, che non dipende dal grado di usura effettiva di quest'ultimo, e tuttavia la tassazione di veicoli usati si svolge secondo modalità diverse da quelle di tassazione dei veicoli nuovi.

46 Pur tenendo conto del fatto che il tributo grava una sola volta sulla merce importata, in base a tale regime, il calcolo dell'accisa per i veicoli nuovi è invariabilmente più favorevole rispetto a quello per i veicoli usati. Poiché i veicoli usati già circolanti in territorio bulgaro, ossia i veicoli che sono stati importati come veicoli nuovi, sono tassati al momento della loro entrata in territorio bulgaro come veicoli nuovi, importare un veicolo usato da un altro Stato membro è relativamente più caro rispetto all'acquisto in territorio bulgaro di un veicolo dello stesso tipo, con la stessa potenza del motore e lo stesso chilometraggio, vale a dire lo stesso grado di usura, circostanza che rischia di influenzare la scelta dei consumatori.

47 La terza questione va quindi risolta dichiarando che l'art. 110, primo comma, TFUE osta ad un regime differenziato dell'accisa applicato da uno Stato membro agli autoveicoli in circostanze analoghe a quelle della fattispecie, laddove tale regime gravi in modo diverso sui veicoli usati importati da altri Stati membri e sui veicoli usati già immatricolati nel territorio di detto Stato che sono stati importati in tale territorio come veicoli nuovi.

Sulla limitazione nel tempo degli effetti della risposta della Corte

48 Nelle sue osservazioni scritte il governo bulgaro ha chiesto alla Corte, nell'ipotesi in cui quest'ultima dovesse dichiarare che una normativa nazionale come quella controversa nella causa principale è incompatibile con l'art. 110, primo comma, TFUE, di limitare nel tempo gli effetti della sentenza che sarà pronunciata.

49 A sostegno della sua domanda, esso ha addotto il carattere incerto del calcolo delle somme che dovrebbero essere restituite nonché la precaria situazione economica della Repubblica di Bulgaria. In considerazione di tale situazione, la Corte potrebbe limitare nel tempo gli effetti della presente sentenza.

50 Va in proposito ricordato 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 10 gennaio 2006, causa C-402/03, Skov e Bilka, Racc. pag. I-199, punto 51, e Brzeziński, cit., punto 56 e giurisprudenza citata).

51 Più specificamente, la Corte ha fatto ricorso a tale soluzione soltanto in presenza di circostanze ben precise, segnatamente quando vi era un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, in particolare, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente e quando risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad adottare un comportamento non conforme alla normativa comunitaria in ragione di una obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie, incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione delle Comunità europee (v., in particolare, sentenza

27 aprile 2006, causa C-423/04, Richards, Racc. pag. I-3585, punto 42, e Brzeziński, cit., punto 57).

52 Del pari, secondo costante giurisprudenza, le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare per uno Stato membro da una sentenza pronunciata in via pregiudiziale non giustificano, di per sé, la limitazione dell'efficacia nel tempo di tale sentenza (sentenze 20 settembre 2001, causa C-184/99, Grzelczyk, Racc. pag. I-6193, punto 52; 15 marzo 2005, causa C-209/03, Bidar, Racc. pag. I-2119, punto 68, e Brzeziński, cit., punto 58).

53 Il rinvio pregiudiziale in esame solleva la questione della compatibilità con l'art. 110, primo comma, TFUE di un'accisa gravante sui veicoli usati importati in Bulgaria.

54 Nel corso dell'udienza il governo bulgaro ha prodotto cifre riguardanti l'importo che si presume dovuto a seguito di un'eventuale condanna da parte della Corte. Non è stata tuttavia comunicata alla Corte la ripartizione di tali cifre, che consentirebbe di valutare quale parte di tale importo complessivo è suscettibile di dar luogo ad un rimborso. Occorre aggiungere che devono essere rimborsati soltanto gli importi dell'accisa che superano gli importi corrispondenti all'imposta residuale incorporata in un'autovettura usata similare originaria dello Stato membro interessato (sentenza Brzeziński, cit., punto 59).

55 Di conseguenza, occorre constatare che non può considerarsi provata l'esistenza di un rischio di gravi ripercussioni economiche, ai sensi della giurisprudenza citata ai punti 50-52 della presente sentenza, tale da giustificare una limitazione degli effetti nel tempo della presente sentenza.

56 In tali circostanze, non occorre verificare se sia soddisfatto il criterio relativo alla buona fede degli ambienti interessati.

57 Dalle considerazioni che precedono discende che non è necessario limitare nel tempo gli effetti della presente sentenza.

Sulle spese

58 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:

1) L'art. 3, n. 3, primo comma, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, non trova applicazione in una controversia come quella di cui alla causa principale e non può pertanto ostare all'istituzione, da parte di uno Stato membro, di un regime di prelievo mediante accisa sugli autoveicoli usati all'atto della loro introduzione nel territorio di uno Stato membro, accisa che non è direttamente dovuta in caso di rivendita di autoveicoli che si trovano già nel territorio di tale Stato membro e per i quali detta accisa è stata già versata in occasione della loro iniziale introduzione nel territorio dello Stato membro, purché detto regime non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

2) **L'art. 110, primo comma, TFUE deve essere interpretato nel senso che i veicoli usati importati in Bulgaria devono essere considerati come prodotti similari ai veicoli usati già immatricolati nel territorio di tale Stato e che sono stati importati nel territorio di detto Stato come veicoli nuovi, indipendentemente dalla loro origine.**

3) **L'art. 110, primo comma, TFUE osta ad un regime differenziato dell'accisa applicato da uno Stato membro agli autoveicoli in circostanze analoghe a quelle della fattispecie, laddove tale regime gravi in modo diverso sui veicoli usati importati da altri Stati membri e sui veicoli usati già immatricolati nel territorio di detto Stato che sono stati importati in tale territorio come veicoli nuovi.**

Firme