

# TI\_GERICHTE 80.2017.169 vom 23. Januar 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-01-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.169](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.169)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.169 du 23 janvier 2018

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.169 del 23 gennaio 2018

## Regeste

Imposta di circolazione: ecoincentivi, delega al Consiglio di Stato per stabilire i coefficienti di moltiplicazione, violazione principi di legalità e buona fede

## Erwägungen

### E. 1

ha notificato a RI 1 la bolletta per il pagamento dell'imposta di circolazione 2017 relativa alla sua \_\_\_\_\_. L'imposta è stata stabilita in fr. 552.–. B. Il contribuente ha impugnato la suddetta decisione, con reclamo del 10 febbraio 2017. Il reclamante lamentava la violazione del principio di legalità in materia fiscale (art. 127 Cost.), del divieto di arbitrio (art. 9 Cost.) e del principio della buona fede (art. 9 Cost.). La RS 1 ha respinto il reclamo con decisione dell'8 giugno 2017. Ricordato che la legge prevede che dapprima sia calcolata l'imposta di base e che in seguito l'importo così ottenuto venga moltiplicato per un coefficiente K, l'autorità di tassazione ha poi precisato che per il calcolo del coefficiente di moltiplicazione K fanno stato le emissioni di CO

### E. 1.00

– 141 150

### E. 1.05

+ 5% 151 170

### E. 1.10

+ 4.8% 171 190

### E. 1.15

+ 4.5% 191 200

### E. 1.20

201 230

### E. 1.25

+ 4.2% 201 230

### E. 1.30

1.40 + 7.7% 231 270 1.40 1.50 + 7.1% 271 400 1.50 1.60 + 6.6% ≥ 401 1.60 1.75 + 9.4%  
Una delega che consente di raddoppiare da un anno all'altro l'ammontare di un'imposta non può essere ritenuta compatibile con il principio di legalità. Come già precedentemente ricordato, la modifica dei coefficienti per gli ecoincentivi è stata d'altronde considerata nel cosiddetto "Pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali", previsto dal

Messaggio del Consiglio di Stato del 20 aprile 2016. L'aumento delle imposte di circolazione è stato inserito fra le misure finalizzate all'aumento dei ricavi di competenza del Consiglio di Stato (Messaggio n. 7184 del 20 aprile 2016 cit., p. 44). Pur ammettendo che l'obiettivo precipuo dell'adeguamento dei coefficienti fosse quello di ristabilire la neutralità finanziaria degli ecoincentivi, non si può ignorare il fatto che l'effetto finanziario della misura 7.2.3, prevista dal pacchetto in questione, che comprendeva oltre all'adeguamento dei coefficienti anche l'aumento di alcune tasse per le prestazioni della Sezione della circolazione, sia stato preventivato in oltre sei milioni di franchi all'anno per gli anni dal 2017 al 2019 (Messaggio n. 7184 del 20 aprile 2016 cit., p. 41). Si impone la conclusione che l'esecutivo si sia avvalso dell'ampio margine di apprezzamento, lasciategli dalla delega prevista dall'art. 1 a LIC, per aumentare i ricavi fiscali.

## **E. 2**

del tipo di veicolo.

### **E. 2.1**

La modifica della LIC del 22 gennaio 2008, entrata in vigore il 1° gennaio 2009, ha introdotto gli ecoincentivi, un sistema di bonus/malus relativo al calcolo delle imposte di circolazione di automobili la cui prima immatricolazione è successiva al 1° gennaio 2009, basato sulla classificazione "etichettaEnergia" introdotta dalla Confederazione per le auto nel 2003. L'art. 1 a LIC; in vigore dal 1.1.2009, prevedeva che l'imposta di circolazione per i veicoli di nuova immatricolazione venisse moltiplicata per un coefficiente (bonus/malus) (cpv. 1) e che il coefficiente di moltiplicazione venisse stabilito dal Consiglio di Stato ogni due anni sulla base dell'appartenenza ad una determinata categoria energetica e in funzione del mantenimento della neutralità finanziaria (cpv. 2). Per l'art. 1 b RIC, l'imposta delle automobili la cui prima entrata in circolazione era successiva al 1° gennaio 2009 era data dall'importo calcolato in base all'art. 1 cpv. 1 let. e LImp, moltiplicato per i seguenti coefficienti di moltiplicazione:  $K = 0.5$  se categoria energetica (cat.) A e CO

### **E. 2.2**

Con legge del 15 ottobre 2013; in vigore dal 1.1.2014 (BU 2013, 509), l'art. 1 a LIC è stato modificato. In particolare, il legislatore ha voluto svincolare la definizione del coefficiente di moltiplicazione (K) dalle categorie di efficienza energetica previste dall'etichettaEnergia. In seguito ad un cambiamento radicale dell'etichettatura, introdotto nel corso del 2011 dalla Confederazione, infatti, si era manifestato un deciso incremento degli introiti derivanti dall'imposta di circolazione. Per ottimizzare il meccanismo di calcolo degli ecoincentivi, il Consiglio di Stato aveva deciso di rendere il coefficiente K unicamente dipendente dalle emissioni di CO

### **E. 2.3**

Il 1° gennaio 2014 è entrato in vigore anche il nuovo art. 1 b RIC, modificato il 17 dicembre 2013 (BU 2013, 458), così formulato: 1 L'imposta delle automobili entrate in circolazione per la prima volta a partire dal 1° gennaio 2009 è data dall'importo calcolato in base all'art. 1 cpv. 1 lett. e) della legge, moltiplicato per il corrispondente coefficiente di moltiplicazione indicato nell'allegato 1 del presente regolamento. 2 Il valore di emissione di CO<sub>2</sub> determinante è quello figurante sull'approvazione del tipo, rispettivamente sulla scheda tecnica. La Sezione circolazione è incaricata di emanare Direttive per il calcolo delle emissioni di CO<sub>2</sub>, come pure per la definizione dei codici di emissione. 3 La modifica dell'imposizione è sempre possibile sulla base di nuovi elementi accertati. Al regolamento è

stata allegata la seguente tabella dei coefficienti di moltiplicazione: CO 2 Da grammi CO 2 A grammi Coefficiente 0 30 0.20 31 50 0.25 51 70 0.30 71 95 0.40 96 130 0.50 131 150

#### **E. 2.4**

Nel Pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali (Messaggio n. 7184 del 20 aprile 2016), il Consiglio di Stato ha “proceduto alla verifica delle prestazioni effettuate dai servizi dell’Amministrazione cantonale a favore di terzi (quali ad privati, aziende; Consorzi o Comuni) per consulenza o prestazioni particolari che potrebbero essere oggetto di fatturazione”, individuando degli “spazi di manovra” i cui effetti finanziari sono stati indicati in una tabella. Una delle misure di “aumento dei ricavi” contemplata era rappresentata dall’ “Aumento delle tasse per le prestazioni e modifica dei coefficienti per gli ecoincentivi della Sezione della circolazione”, il cui effetto finanziario è stato stimato in 6.10 milioni di franchi per gli anni 2017, 2018 e 2019 (cfr. Messaggio cit., p. 41). A riguardo della prospettata modifica dei coefficienti per gli ecoincentivi, il governo ha spiegato che “considerata l’evoluzione ecologica del parco veicoli cantonale, con un numero crescente di mezzi poco inquinanti, negli ultimi anni è aumentato il numero di bonus assegnati, con una diminuzione delle entrate complessive”, cosa che imponeva “un riequilibrio del sistema, modificando in base ai nuovi standard di efficienza i parametri di calcolo dell’imposta e l’attribuzione di bonus e malus”. Tale misura è stata inserita fra quelle di competenza del Consiglio di Stato, non necessitando di una modifica della legge (Messaggio cit., p. 44). La tabella dei coefficienti, allegata al regolamento, è stata così modificata a partire dal 1.1.2017 (BU 2016, 522): CO 2 Da grammi CO 2 A grammi Coefficiente 0 30 0.25 31 50 0.30 51 70 0.35 71 95 0.50 96 110 0.60 111 120 0.70 121 140

#### **E. 3**

Il Consiglio di Stato definisce i casi particolari e fissa per gli stessi delle apposite modalità di applicazione.

##### **E. 3.1**

Il ricorrente ha immatricolato una \_\_\_\_\_, entrata in circolazione il 4 settembre 2015. Le emissioni di CO 2 corrispondono a 128 g/km. Mentre per il calcolo dell’imposta di circolazione del 2016 è stato applicato il coefficiente 0.50, per quella del 2017 è invece stato impiegato il coefficiente 1.00, che esclude qualunque bonus. L’imposta è raddoppiata, passando da fr. 276.– a fr. 552.–. Secondo il ricorrente, la delega prevista dall’art. 1a cpv. 2 LIC, che attribuisce al Consiglio di Stato la competenza di stabilire il coefficiente di moltiplicazione (compreso tra 0.2 e 1.8) in base alle emissioni di CO 2 del tipo di veicolo, sarebbe in contrasto con il principio di legalità.

##### **E. 3.2**

Il principio di legalità presiede all’insieme dell’attività dello Stato e riveste un’importanza particolare nel diritto tributario, dove assurge a diritto costituzionale indipendente (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C\_553/2016 del 5 dicembre 2016 consid. 5.1). L’art. 127 cpv. 1 Cost. – che si applica a tutti i tributi pubblici, federali, cantonali e comunali – prevede infatti che, nelle loro linee essenziali, la cerchia delle persone assoggettate, nonché l’oggetto e le basi di calcolo dell’imposta debbano essere disciplinati da una legge in senso formale. Se quest’ultima delega all’esecutivo la competenza di stabilire un tributo, la norma di delega non deve costituire una firma in bianco a favore di tale autorità; essa deve indicare, almeno a grandi linee, la cerchia dei contribuenti, l’oggetto e la base di calcolo di tale tributo. Su questi aspetti, la norma di delega deve essere sufficientemente precisa

(esigenza della densità normativa). Ciò che conta è infatti che l'esecutivo non disponga di un eccessivo margine di manovra e che i cittadini possano riconoscere i contorni del tributo che potrà essere riscosso su tale base (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C\_768/2015 del 17 marzo 2017, in DTF 143 I 220, consid. 5.1.1 con riferimenti).

### **E. 3.3**

Le autorità giudiziarie e amministrative possono verificare preliminarmente la legalità, compresa la costituzionalità, delle norme giuridiche che sono chiamate ad applicare, rifiutandosi di applicarle se non sono legittime (cosiddetto controllo accessorio ; cfr. p. es. Häfelin/Haller/Keller , Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9 a ediz., Zurigo 2016, n. 2070, p. 649). Il diritto di controllo accessorio non è esplicitamente previsto dalla Costituzione federale o da una legge federale. Tuttavia, la struttura gerarchica dell'ordinamento giuridico implica che, in caso di contrasto fra due disposizioni applicabili ad una fattispecie concreta, quella superiore ("lex superior") abbia la preminenza, cioè la costituzione prevale sulla legge, l'ordinanza deve cedere alla legge, diritto cantonale in contrasto con il diritto federale non si può applicare. Si ritiene che il diritto di procedere al controllo accessorio sia fondato anche sull'art. 5 Cost., secondo cui il diritto è fondamento e limite dell'attività dello Stato ( Häfelin/Haller/ Keller , op. cit., n. 2073a, p. 651).

#### **E. 3.4.1**

In una sentenza del 30 ottobre 2007 (in SJ 1998 p. 473 ss., consid. 6), il Tribunale federale ha ritenuto in contrasto con il principio di legalità una disposizione della legge del Canton Ginevra sugli assegni familiari, che prevedeva che i contributi fossero calcolati applicando alla massa salariale o al reddito un'aliquota dell'1,3% "almeno", senza cioè prevedere un tetto massimo. Secondo la Suprema Corte, la formulazione adottata dal legislatore cantonale apriva la porta ad abusi, non permettendo di tutelare le persone obbligate ad affidarsi a una cassa contro il rischio che una di esse fissasse un'aliquota troppo elevata. La Corte sottolinea anche che la legislatore non sarebbe stato vietato prevedere un tasso minimo e uno massimo, lasciando in tal modo un certo margine alle casse nella fissazione dell'aliquota, così come avrebbe potuto prevedere un'aliquota unica. La soluzione adottata era tuttavia incostituzionale, con la conseguenza che il Tribunale federale ha deciso di sopprimere la parola "almeno", nell'interesse della migliore salvaguardia della legge cantonale.

#### **E. 3.4.2**

Il 24 giugno 2003, poi, la Suprema Corte si è occupata della costituzionalità di una legge del Canton Vaud, che prevedeva la riscossione di un tributo per la copertura dei costi di investimento degli stabilimenti medico-sociali d'interesse pubblico come pure delle divisioni per malati cronici di ospedali e centri di trattamento d'interesse pubblico. La legge cantonale stabiliva che il tributo fosse a carico dei residenti ospitati in uno degli stabilimenti interessati e delegava al Consiglio di Stato la determinazione dell'ammontare del tributo in base ad alcuni elementi (valore di stima dell'immobile, costi di investimento, partecipazione finanziaria dello Stato). Il governo cantonale, con un decreto, aveva fissato delle imposte forfetarie giornaliere per diverse categorie di contribuenti. Secondo il Tribunale federale, il legislatore, limitandosi a indicare tre criteri di calcolo del tributo, senza tuttavia indicare il rapporto fra gli stessi, aveva violato in principio di legalità. Non era nota l'importanza dei tre criteri enunciati né come si fissassero i valori e i costi cui facevano riferimento. Inoltre, la base legale non fissava alcuna aliquota né un importo, con

la conseguenza che il tributo era sprovvisto di ogni limite massimo legalmente definito. Con una simile formulazione, niente impediva all'esecutivo di scegliere liberamente se calcolare il tributo in funzione dei costi di investimento ammortizzati su un breve periodo (cosa che ne avrebbe aumentato l'ammontare) oppure su un periodo più lungo (cosa che ne avrebbe comportato una diminuzione) e neppure di modificarne l'importo periodicamente a dipendenza del fabbisogno finanziario. Secondo il Tribunale federale, era proprio quest'ultima la soluzione adottata (sentenza 2P.236/2001 del 24 giugno 2003, in DTF 129 I 346 consid. 5.3).

### **E. 3.4.3**

La legge del Canton Ginevra sugli assegni familiari è tornata davanti al Tribunale federale nel 2003. La nuova base legale prevedeva che i datori di lavoro fossero assoggettati a contributi fissati in una percentuale dei salari versati. L'aliquota dei contributi doveva essere fissata di anno in anno dal Consiglio di Stato, in modo tale da coprire, l'anno seguente, le spese derivanti dall'applicazione della legge stessa. L'Alta Corte ha ritenuto che, in mancanza di una disposizione legale che fissava un tetto massimo, il principio di legalità non fosse rispettato. Avendo il governo aumentato l'aliquota per il 2002 come pure l'ammontare degli assegni erogati, secondo la sentenza, ne discendeva la conclusione che esso disponeva di un non trascurabile potere di influenzare l'ammontare delle spese derivanti dall'applicazione della legge stessa, che serviva da base di calcolo del tributo (sentenza 2P.329/2001 del 4 luglio 2003 consid. 3.4; cfr. anche AJP 2004 p. 97).

### **E. 3.4.4**

In una sentenza dell'8 marzo 2005 (1A.71/2004, in DTF 131 II 271), il Tribunale federale ha persino constatato l'incostituzionalità di un'imposta federale, anche se poi ha concluso per la sua applicabilità, a causa dell'art. 190 Cost. Il ricorso concerneva la "tassa per il finanziamento dei risanamenti" prevista dall'art. 32 e della Legge federale del 7 ottobre 1983 sulla protezione dell'ambiente (LPAmb; RS 814.01). L'art. 32 c LPAmb obbliga i Cantoni a provvedere affinché le discariche e gli altri siti inquinati da rifiuti vengano risanati, se tali discariche o siti sono all'origine di effetti nocivi o molesti oppure se esiste il pericolo concreto che tali effetti si producano. Secondo l'art. 32 e cpv. 1 LPAmb, nella versione in vigore al momento della pronuncia in questione, il Consiglio federale può prescrivere che il detentore di una discarica versi alla Confederazione una tassa per il deposito definitivo dei rifiuti. Il Consiglio federale fissa l'aliquota della tassa tenendo conto in particolare dei costi di risanamento prevedibili e dei diversi tipi di discarica. L'aliquota della tassa corrisponde al massimo al 20 per cento del costo medio di deposito in discarica (art. 32 e cpv. 2 LPAmb). Alla luce del fatto che la legge si limita a definire la base imponibile facendo riferimento al "costo medio di deposito in discarica" e che, per quanto concerne l'aliquota, essa può oscillare fra lo zero e il 20%, la Suprema Corte ha concluso che viene lasciato all'esecutivo un margine di manovra troppo ampio. L'art. 32 e cpv. 2 LPAmb è pertanto stato ritenuto in contrasto con l'art. 127 cpv. 1 Cost. (DTF 131 II 271 consid. 7, in particolare 7.3).

### **E. 3.4.5**

Come ricordato anche nel ricorso, il Tribunale cantonale amministrativo si è poi confrontato con la questione della costituzionalità della delega al municipio del compito di stabilire il moltiplicatore d'imposta comunale, prevista dall'art. 162 della Legge organica comunale del 10 marzo 1987 (LOC; RL 2.1.1.2), nella versione allora in vigore. Pur ammettendo che

l'art. 162 LOC fissa in maniera precisa il modo con il quale il moltiplicatore comunale deve essere calcolato, stabilendo i vari fattori che devono essere presi in considerazione a tal fine e il sistema con cui gli stessi devono essere combinati tra di loro, il Tribunale amministrativo ha tuttavia rilevato che perlomeno alcuni degli elementi che concorrono alla sua determinazione derivano da scelte che l'esecutivo comunale può effettuare in base al proprio ampio apprezzamento e che soggiacciono ad un controllo politico nonché giudiziario assai limitato, se non addirittura nullo. In particolare, la Corte cantonale ha sottolineato come la LOC riconosca al municipio la facoltà di (parzialmente) distanziarsi dal dato matematico risultante dal rapporto percentuale esistente tra il fabbisogno approvato dal legislativo e il gettito dell'imposta cantonale di base e di fissare un cosiddetto moltiplicatore politico. In assenza di qualsiasi limite o criterio posto dalla legge, secondo la sentenza in questione, il margine di manovra di cui dispone in questo campo l'esecutivo comunale è sicuramente molto ampio, al punto che esso è addirittura legittimato a spaziare all'interno di una forchetta che si estende su (almeno) 20 punti percentuali (+/- 10% rispetto al moltiplicatore aritmetico). La conclusione del Tribunale è che la delega al municipio contemplata dall'art. 162 LOC disattende il diritto di rango superiore in quanto conferisce a quest'ultimo organismo un vasto potere d'apprezzamento nella determinazione dei fattori di calcolo dell'imposta comunale che, sfuggendo oltretutto ad una qualsiasi forma di controllo democratico, mal si concilia con le esigenze di legalità in materia fiscale, che discendono dall'art. 127 Cost. (sentenza n. 52.2009.236 del 10.2.2011, in RtiD I-2012 n. 2, consid. 3).

### **E. 3.5.1**

Tornando al tributo litigioso, la legge cantonale prevede precisi criteri di commisurazione dell'imposta di circolazione, in quanto l'art. 1 LIC indica per ogni tipo di veicolo l'ammontare del tributo o la formula per il suo calcolo. Quando invece si introduce il tema degli ecoincentivi per i veicoli di nuova immatricolazione (art. 1 a LIC), all'esecutivo viene concessa una delega con un margine di manovra estremamente ampio. Infatti, l'imposta di base viene moltiplicata per un coefficiente che varia da 0.2 a 1.8. In altri termini, a dipendenza delle emissioni di CO<sub>2</sub>, l'imposta può subire uno sconto dell'80% (K = 0.2) o un aumento dell'80% (K = 1.8). Sebbene la delega fissi un limite massimo (il coefficiente 1.8), che non può essere oltrepassato, è innegabile che all'esecutivo venga concesso un margine di apprezzamento molto ampio. Un'imposta di 100 franchi può scendere a 20 o salire a 180 franchi. Come già ricordato, la base legale in senso formale deve determinare un tributo in modo tale che all'autorità di applicazione non venga lasciato un eccessivo margine di apprezzamento e che il possibile onere tributario sia prevedibile (cfr. Wiederkehr/Richli, *Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts*, vol. I, Berna 2012, n. 1320, p. 465 e giurisprudenza citata). È senz'altro difficile che, basandosi sulla sola base legale in discussione, un cittadino che intenda immatricolare un veicolo a motore possa farsi un'idea dell'ammontare dell'imposta di circolazione che sarà messa a suo carico.

### **E. 3.5.2**

La RS 1 contesta che il margine di apprezzamento lasciato al Consiglio di Stato dal legislatore sia troppo ampio, in quanto la base legale imporrebbe all'esecutivo di modulare il coefficiente "sulla base del livello di emissioni, delle precedenti decisioni e della neutralità finanziaria". È ben vero che i vincoli in questione limitano il potere di apprezzamento dell'esecutivo. Ciò vale in particolar modo per quello della neutralità finanziaria. A quest'ultimo proposito, nel messaggio che accompagnava il disegno di legge

del 2013, da cui è scaturita la nuova formulazione dell'art. 1 a LIC, il Consiglio di Stato deplorava che il sistema precedentemente in vigore non fosse riuscito a conseguire una "effettiva neutralità finanziaria", alla luce della circostanza che, dal momento in cui era stato adottato il sistema degli ecoincentivi, si era accumulata un'eccedenza totale superiore a 5 milioni di franchi. L'auspicio del governo era che "il nuovo meccanismo degli ecoincentivi" non solo non generasse "eccedenze per rapporto agli introiti dell'imposta di circolazione senza l'applicazione dei bonus-malus", ma che permettesse "di compensare, se del caso, anche le eccedenze degli anni 2009-2013" (cfr. Messaggio n. 6774 del 9 aprile 2013 cit., p. 15 s.). Le vicende descritte impongono una considerazione. Sebbene già la precedente normativa prevedesse l'obiettivo della neutralità finanziaria, lo stesso non era stato conseguito, ma ciò aveva comportato non una perdita di gettito bensì delle maggiori entrate. Ciononostante, il Consiglio di Stato non era intervenuto, adeguando i coefficienti. È stato per contro il legislatore a provvedere, modificando il meccanismo degli ecoincentivi, in modo tale da evitare che si producessero ulteriori eccedenze. Quando invece, entrata in vigore la nuova versione dell'art. 1 a LIC, il saldo è divenuto negativo, è stato il Consiglio di Stato a intervenire, modificando i coefficienti per il 2017. Il fatto stesso che l'esecutivo non si sia preoccupato di ripristinare la neutralità finanziaria quando il saldo dei bonus e dei malus era positivo, mentre lo ha fatto quando il saldo è divenuto negativo, solleva qualche interrogativo, proprio pensando al principio di legalità. Quest'ultimo non ammette infatti che l'ammontare di un tributo possa essere aumentato, senza un intervento del legislatore, per aumentare il gettito d'imposta. Si è già ricordato come il Tribunale federale sia stato critico nei confronti del legislatore vodese, che aveva delegato al governo la definizione dei criteri per calcolare il tributo per la copertura dei costi di investimento degli stabilimenti medico-sociali d'interesse pubblico. L'ampio margine di apprezzamento lasciato all'esecutivo avrebbe infatti consentito a quest'ultimo di modificare periodicamente l'ammontare dell'imposta a dipendenza del fabbisogno finanziario (v. supra, consid. 3.4.2, con riferimento a DTF 129 I 346 consid. 5.3). Nel caso dei contributi per finanziare gli assegni familiari ginevrini, poi, la Suprema Corte non ha ritenuto conforme al principio di legalità una delega che imponeva al governo di commisurare i contributi alle spese derivanti dall'applicazione della legge stessa. Secondo i giudici, non era ammissibile che l'esecutivo potesse decidere sia di aumentare le spese (in particolare, elevando l'ammontare degli assegni erogati) sia di incrementare di conseguenza le aliquote contributive (v. supra, consid. 3.4.3, con riferimento alla sentenza 2P.329/2001 del 4 luglio 2003 consid. 3.4).

### **E. 3.5.3**

Le stesse vicende che hanno condotto alla modifica della tabella dei coefficienti allegata al RIC, a partire dal 1.1.2017, sono peraltro la migliore dimostrazione dell'eccessivo margine di manovra che la delega prevista dall'art. 1 a LIC ha attribuito al Consiglio di Stato. Rispetto all'anno precedente, infatti, l'incremento dei coefficienti, in particolare per alcune categorie di emissione, ha assunto proporzioni estremamente significative. Come evidenziato anche dalla tabella allegata alla replica presentata dal ricorrente, per le categorie di emissioni di CO<sub>2</sub> fino a 130 grammi l'aumento si aggira mediamente intorno al 25% e raggiunge addirittura il 100% per i veicoli le cui emissioni si situano fra 121 e 130 grammi. Di seguito il confronto dei coefficienti del 2016 e del 2017 con l'indicazione dell'aumento proporzionale:

CO <sub>2</sub> Da grammi	CO <sub>2</sub> A grammi	Coefficiente 2016	Coefficiente 2017	Differenza %
0	30	0.20	0.25	+ 25%
31	50	0.25	0.30	+ 20%
51	70	0.30	0.35	+ 16.7%
71	95	0.40	0.50	+ 25%
96	110	0.50	0.60	+ 20%
111	120	0.50	0.70	+ 40%
121	130	0.50		

### **E. 3.6**

Si deve di conseguenza riconoscere che l'art. 1 a cpv. 2 LIC, che delega al Consiglio di Stato il compito di stabilire il coefficiente di moltiplicazione (bonus/malus), in base alle emissioni di CO<sub>2</sub> del tipo di veicolo, non è compatibile con il principio di legalità garantito dall'art. 127 cpv. 1 Cost., nella misura in cui si limita a richiedere che esso sia compreso tra 0.2 e 1.8. 4.

### **E. 4**

Alle emissioni di CO<sub>2</sub> per tipo di veicolo possono essere aggiunte le emissioni generate nella produzione di carburante o dell'energia di trazione.

### **E. 4.1**

Stabilito che l'art. 1 a cpv. 2 LIC è in contrasto con la Costituzione federale, si tratta di determinarne le conseguenze. Secondo il ricorrente, l'accoglimento del ricorso implicherebbe l'annullamento di "ogni aumento di imposta", lasciando cioè invariato l'ammontare dell'imposta di circolazione rispetto a quella del 2016. Tale soluzione si imporrebbe se l'incostituzionalità concernesse la tabella dei coefficienti, allegata al regolamento del Consiglio di Stato, nella versione entrata in vigore il 1.1.2017 (BU 2016, 522). L'incostituzionalità concerne tuttavia la delega contenuta nell'art. 1 a LIC, in vigore dal 1.1.2014. Dall'annullamento dell'art. 1 a cpv. 2 LIC non discenderebbe direttamente l'annullamento della tabella dei coefficienti per il 2017 e meno ancora il ripristino di quella in vigore fino al 31.12.2016, come auspicato dall'insorgente.

### **E. 4.2**

Né la Costituzione né un'altra legge stabiliscono quali siano le conseguenze giuridiche che dipendono dalla constatazione che una legge sia incostituzionale ( Rüttsche , Rechtsfolgen von Normenkontrollen, in ZBl 106/2015 p. 273 ss., 275). Se da un lato si manifesta da sempre la tendenza del giudice a limitarsi all'annullamento della norma legale incostituzionale, il Tribunale federale e i giudici cantonali hanno peraltro spesso stabilito altre conseguenze, per esempio correggendo le disposizioni legali, accertando le violazioni della Costituzione da parte del legislatore e impartendo istruzioni a quest'ultimo ( Rüttsche , op. cit., p. 276 e giurisprudenza citata). Per valutare quali siano gli effetti più adeguati della verifica dell'incostituzionalità di una disposizione legale, tenuto conto del principio di proporzionalità, il giudice deve anche prendere in considerazione gli interessi istituzionali del legislatore, gli interessi esecutivi dell'amministrazione e gli interessi pubblici o di terzi. A quest'ultimo riguardo, in particolare, si deve considerare che l'intervento del giudice costituzionale può provocare costi per lo Stato, perché implica o il riconoscimento di prestazioni pubbliche al ricorrente o lo stralcio o una riduzione di tributi pubblici incostituzionali ( Rüttsche , op. cit., p. 280 e giurisprudenza citata). Il giudice può dunque adottare una disciplina sostitutiva ("Ersatzregelung") , se la costituzionalità non può essere ristabilita mediante la cassazione (se procede ad un controllo astratto della costituzionalità) o la disapplicazione (in caso di controllo concreto) della disposizione legale incostituzionale. Il giudice può cioè riformulare in modo conforme alla Costituzione delle disposizioni legali, adottando una disciplina che possa svolgere la funzione di una disposizione legale ( Rüttsche , op. cit., p. 288). Proprio in materia fiscale, per esempio, la Suprema Corte ha già avuto modo di affermare che, sebbene l'uguaglianza fiscale fra coppie sposate e concubini non possa essere interamente realizzata, nondimeno un differente carico fiscale del 10% o più fra coppie con una capacità economica equivalente

che vivono insieme, con o senza certificato di matrimonio, viola il principio di uguaglianza. Ha così deciso che la differenza che oltrepassa questo margine di tolleranza deve essere rimborsata (cfr. la sentenza del 1.3.1991 in ASA 60 p. 279). In tal modo, il Tribunale federale ha introdotto una norma sostitutiva ( Rüttsche , op. cit., p. 289).

#### **E. 4.3**

Venendo al calcolo dell'imposta di circolazione per i veicoli rientranti nel campo d'applicazione dell'art. 1 a LIC, la costituzionalità di quest'ultima disposizione non potrebbe essere ristabilita mediante la semplice disapplicazione del capoverso 2. Solo il legislatore può adottare una formulazione di quest'ultima disposizione, che sia conforme al principio di legalità previsto dall'art. 127 cpv. 1 Cost. A tal fine, dovrà introdurre una delega che limiti il margine di apprezzamento concesso al Consiglio di Stato nella definizione dei coefficienti di moltiplicazione. Chiaramente, ciò non è sufficiente per garantire al singolo contribuente un calcolo dell'imposta rispettoso del principio di legalità, fino al momento dell'intervento del legislatore. Ora, fino al recente aumento dei coefficienti, la portata della delega non è stata messa in discussione. Lo stesso ricorrente chiede, come già ricordato, di mantenere l'importo dell'imposta dell'anno precedente. La delega in sé, del resto, non è incostituzionale: secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, si richiede tuttavia che non lasci all'esecutivo un eccessivo margine di manovra e che i cittadini possano riconoscere i contorni del tributo che potrà essere riscosso su tale base. Mentre non appare in sé censurabile l'incremento che ha interessato i veicoli più inquinanti (con emissioni di CO<sub>2</sub> superiori a 140 g/km), che è rimasto al di sotto del 10%, non è per contro giustificabile un aumento come quello intervenuto nel caso del ricorrente, che ha visto la sua imposta aumentare del 100% da un anno all'altro. Si deve escludere infatti che una simile modifica dell'aliquota d'imposta rientra ancora nel margine di apprezzamento che può essere lasciato all'esecutivo, nel rispetto del principio di legalità.

#### **E. 4.4**

Alla luce delle considerazioni che precedono, si giustifica una sensibile riduzione dell'imposta di circolazione, anche se non si impone necessariamente il mantenimento del tributo degli anni precedenti. La soluzione più equa e rispettosa del principio di proporzionalità consiste nell'ammettere un aumento dell'imposta nella misura del 10%. Nel caso del ricorrente, il tributo aumenta pertanto nella misura di fr. 27.–, passando in tal modo da fr. 276.– a fr. 303.–.

#### **E. 5**

Il Consiglio di Stato verifica periodicamente, almeno ogni due anni, il coefficiente di moltiplicazione al fine di garantire la neutralità finanziaria.

##### **E. 5.1**

Il ricorrente lamenta tuttavia anche una violazione del principio della buona fede, per il fatto che il Cantone avrebbe incentivato l'acquisto di automobili meno inquinanti, per poi deludere l'affidamento di chi aveva acquistato un veicolo che beneficiava di ecoincentivi.

##### **E. 5.2**

Chiaramente, la modifica del regolamento e dei coefficienti previsti da quest'ultimo non è retroattiva in senso stretto (retroattività propria) . Tutt'al più, ci si potrebbe chiedere se vi sia una retroattività impropria , che è quella che si verifica allorché il nuovo diritto produce effetti solo dopo la sua entrata in vigore, anche se si applica in certi casi a fattispecie

esistenti prima della sua entrata in vigore, oppure quando il nuovo diritto si applica a fattispecie durevoli non limitate nel tempo. Dal profilo costituzionale, questo secondo tipo di retroattività è tuttavia ammissibile, se non va ad intaccare dei diritti acquisiti (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C\_84/2015 del 3 febbraio 2016 consid. 5.1 e riferimenti citati). In dottrina si sono anche levate voci critiche nei confronti della giurisprudenza del Tribunale federale, la quale ritiene che il solo limite posto dalla Costituzione alla retroattività impropria sia rappresentato dalla salvaguardia dei diritti acquisiti: si fa notare, a tale proposito, come la maggior parte dei diritti acquisiti si fondi su un contratto o su un atto amministrativo e non sulla legge stessa, sicché una modifica di legge sarebbe ammissibile senza infrangere l'affidamento (Weber-Dürler, *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*, Basilea/Francoforte 1983, p. 285 s.). L'affidabilità della legislazione dipenderebbe invece dalla stabilità della legge: mediante una modifica legislativa immediata o persino retroattiva, che delude le aspettative legittime del cittadino, il legislatore infrange il principio dell'affidamento (Weber-Dürler, *op. cit.*, p. 280 s.). Si è così affermata l'idea di un "affidamento nella continuità" (*Kontinuitätsvertrauen*), che tutela cioè non il mantenimento di una certa situazione giuridica ma l'affidamento del cittadino in una evoluzione giuridica non improvvisa ma costante e perciò umana (Kölz, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, in *ZSR* 102/1983-II p. 139; cfr. *RDAT* I-1999 n. 5t consid. 7.3.). L'affidamento nella legge non gode tuttavia di una tutela assoluta, ma deve al contrario cedere dinanzi agli interessi pubblici preminenti, sicché si deve procedere ad una ponderazione degli interessi nel singolo caso (Weber-Dürler, *op. cit.*, p. 290 s.; Rechsteiner, *Zwei Entscheidungen zum Übergangsrecht – Gegensätzliche Bedeutung der Anpassungsfristen im Binnenmarkt- und im Steuerharmonisierungsgesetz*, in *recht* 1998, p. 135).

### **E. 5.3**

Come accennato, l'applicazione del principio dell'affidamento nella continuità, sviluppato dalla dottrina e dalla giurisprudenza germaniche, non ha un valore assoluto, ma esige sempre una ponderazione fra gli interessi pubblici che hanno condotto alla modifica legislativa e quelli privati che potrebbero essere compromessi dalla stessa. È infatti evidente che altrimenti il legislatore potrebbe essere paralizzato nella sua attività di modifica dell'ordinamento giuridico. Nel diritto tributario, è piuttosto frequente che delle fattispecie si protraggano per numerosi anni (contratti di lavoro o di acquisto o investimenti di capitale) e non è pensabile che si possa garantire in ogni caso al contribuente l'applicazione della normativa in vigore al momento della nascita del rapporto giuridico in questione. Il problema della tutela dell'affidamento del contribuente nella continuità della base legale merita tuttavia particolare attenzione nei casi in cui vengono revocate o modificate delle disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali. La giurisprudenza e la dottrina germaniche hanno avuto modo di affermare che merita tutela l'affidamento di un contribuente che è stato incentivato, proprio da un'agevolazione fiscale, ad adottare disposizioni che non può più revocare per motivi giuridici o economici. Ciò non implica tuttavia che un'agevolazione fiscale, adottata per un tempo indeterminato, non possa più essere modificata, senza infrangere l'affidamento del contribuente. Si tratta di procedere a una ponderazione degli interessi, contrapponendo fra loro la tutela dell'affidamento del contribuente, da un lato, e l'interesse pubblico a modificare la legge, dall'altro (cfr. p. es. la sentenza della Corte costituzionale tedesca del 5 febbraio 2002 n. 2 BvR 305, 348/93, in *BVerfGE* 105, 17; v. anche Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 19ª edizione, Colonia 2008, § 4, n. 179-180, p. 117 ss.).

#### **E. 5.4**

È comprensibile che l'affidamento di un contribuente meriti una tutela accresciuta quando è confrontato con un tributo che persegue scopi extrafiscali. I tributi incentivanti (o di orientamento) sono destinati in modo esclusivo o preponderante a modificare la condotta degli individui, allo scopo di perseguire un obiettivo voluto dal legislatore. Scopo principale di un simile tributo non è dunque precipuamente quello di procurare entrate fiscali supplementari bensì di agire sui cittadini (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale 2C\_768/2015 del 17 marzo 2017, in DTF 143 I 220, consid. 4.3 e riferimenti citati). Se lo Stato incita una persona a un certo comportamento, prospettandogli un vantaggio fiscale, suscita in lui un affidamento che va oltre quello di qualsiasi contribuente, confrontato con delle disposizioni puramente fiscali che vengono modificate. Ciò vale in particolar modo se, per beneficiare dell'agevolazione fiscale, il contribuente ha adottato disposizioni che non possono più essere revocate senza pregiudizio.

#### **E. 5.5**

Che i cosiddetti ecoincentivi perseguano scopi extrafiscali è del tutto evidente. Il loro scopo è incontrovertibilmente quello di incentivare l'acquisto di veicoli a motore meno inquinanti. Se il Cantone intende sopprimere o attenuare sensibilmente i bonus o aggravare i malus previsti nell'ambito dei criteri di calcolo dell'imposta di circolazione, deve pertanto prestare particolare attenzione alle esigenze dettate dal principio della tutela dell'affidamento. Tornando ai coefficienti, modificati dal Consiglio di Stato a partire dal 1.1.2017, non si può ritenere compatibile con il principio della buona fede la modifica degli stessi, nella misura in cui ha comportato un aumento tra il 20% e addirittura il 100%, come avvenuto per i veicoli le cui emissioni si situano fra 0 e 130 grammi di CO<sub>2</sub>. L'acquisto di un'automobile non avviene infatti annualmente, ma in molti casi trascorrono anche cinque o dieci anni prima di una sostituzione. I coefficienti modificati dal 1.1.2017 erano del resto stati in vigore solo per tre anni (dal 1.1.2014). Nel caso in esame, l'imposta di circolazione del ricorrente, come già ricordato, è passata da fr. 276.– a fr. 552.– ed è così cresciuta del 100%. Il contribuente beneficiava dunque di un bonus del 50% dal momento dell'acquisto della vettura, nel corso del 2015, mentre ha perso ogni bonus in seguito alla modifica dei coefficienti in discussione. Tenuto conto della necessità di procedere a una ponderazione degli interessi, non si può ammettere che un adeguamento di queste proporzioni dei coefficienti per calcolare gli ecoincentivi possa ancora essere giustificato dall'esigenza di rispondere alla continua evoluzione del "parco veicoli" cantonale, come pure di garantire, entro certi limiti, la postulata neutralità finanziaria. Appare per contro ancora giustificato un aumento del 10%.

#### **E. 6**

Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso è parzialmente accolto. Non si prelevano tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo dell'8 giugno 2017 è riformata nel senso che l'imposta di circolazione per il 2017 è ridotta a fr. 303.–. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 400.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.