

Imposta di circolazione: il coefficiente di moltiplicazione incostituzionale

Con la sentenza n. 80.2017.169, del 23 gennaio 2018, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello ha riconosciuto la violazione del principio di legalità e l'inservanza della protezione dall'arbitrio e la tutela della buona fede



Matteo Brunone
 Studente di diritto, Università di Lucerna

Sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, del 23 gennaio 2018, n. 80.2017.169.

La modifica del coefficiente di moltiplicazione K per individuare e calcolare l'imposta di circolazione del Canton Ticino è stata spesso contestata ed oggetto di discussione negli ultimi mesi. Con l'entrata in vigore, il 1° gennaio 2017, dei nuovi coefficienti, diversi contribuenti si sono visti aumentare l'imposta di circolazione in maniera considerevole. Tra questi ve ne sono stati alcuni che hanno interposto un reclamo contro la decisione della Sezione della circolazione (SC) e, successivamente, hanno ricorso davanti alla Camera di diritto tributario cantonale contro la decisione su reclamo della SC. In questo contributo verrà esposta la Sentenza n. 80.2017.169 che esamina il caso di un contribuente, il quale si è visto aumentare del 100%, rispetto all'anno precedente, l'imposta di circolazione da parte della SC. Nell'analisi si potrà comprendere il sistema che coordina tutta la gestione dei coefficienti, regolamentati dalla Legge sulle imposte e tasse di circolazione e dal Regolamento di applicazione e il suo legame con il principio di legalità in materia fiscale e il principio della buona fede. Inoltre, verranno espone in particolare le motivazioni per cui la Camera di diritto tributario ha preso determinate decisioni e il motivo per cui secondo i giudici la soluzione più equa e rispettosa del principio di proporzionalità consiste nell'ammettere un aumento dell'imposta nella misura del 10%. Il fulcro del discorso sarà infatti comprendere il perché all'esecutivo viene concessa una delega con un margine di manovra estremamente ampio, che vedremo infine non è legalmente giustificato.

A. Il principio di legalità (art. 127 Cost.)	121
B. Analisi e problematica del tributo	121
C. La posizione della Sezione della circolazione	121
D. La mancanza di un coefficiente proporzionato	122
IV. Conseguenze giuridiche	122
A. Un esempio cardine dalla giurisprudenza	123
B. Il contenzioso litigioso in concreto	123
V. Il principio della buona fede (art. 9 Cost.)	123
A. La cosiddetta tutela dell'affidamento	123
B. Dottrina e giurisprudenza germaniche	123
VI. Conclusione	124

I. La fattispecie iniziale: l'imposta, il reclamo e il ricorso

Il 9 gennaio 2017, la Sezione della circolazione (SC) ha trasmesso al signor X. il conteggio dell'imposta di circolazione per l'anno 2017 inerente la sua Mercedes-Benz A 200. L'imposta ammontava a CHF 552, il doppio rispetto all'ammontare d'imposta per il 2016. Il contribuente ha dunque impugnato la sopraindicata decisione tramite un reclamo datato 10 febbraio 2017, denunciando la violazione dei principi di legalità in materia fiscale (art. 127 della Costituzione federale [RS 101; Cost.]), della buona fede (art. 9 Cost.) e del divieto di arbitrio (art. 9 Cost.).

La SC, l'8 giugno 2017, ha respinto il reclamo del signor X. È importante specificare che la legge prevede che in un primo momento venga calcolata l'imposta di base e che, in seguito, essa venga moltiplicata per un cd. "coefficiente K". L'autorità amministrativa precisa che il calcolo del coefficiente (di moltiplicazione) K si determina attraverso le emissioni di CO₂ di un qualsiasi veicolo.

Il veicolo del signor X., le cui emissioni di CO₂ sono pari a 128 g/km, dal 2014 al 2016 ha beneficiato di un coefficiente di moltiplicazione K dello 0.5, ossia ha avuto diritto a una riduzione (dunque uno sconto sull'imposta di circolazione) del 50%. A partire da gennaio 2017, invece, con l'entrata in vigore del nuovo Regolamento di applicazione della Legge sulle imposte

I. La fattispecie iniziale: l'imposta, il reclamo e il ricorso	119
II. I concetti giuridici fondamentali	120
A. La Legge sulle imposte e tasse di circolazione dei veicoli a motore (LIC)	120
B. L'evoluzione dei coefficienti di moltiplicazione	120
III. Le contestazioni del ricorrente	121

e tasse di circolazione dei veicoli a motore (RIC), il veicolo di X. è rientrato nella categoria nella quale il coefficiente K è pari a 1.0 e non ha, di conseguenza, più avuto diritto ad alcun *bonus*.

La SC precisa che la stessa Legge sulle imposte e tasse di circolazione dei veicoli a motore (RL 7.4.2.2; LIC) contiene la formula di calcolo dell'imposta di base e decreta che tale importo deve essere moltiplicato per un coefficiente, calcolato in base al livello di emissione di CO₂ e in funzione del mantenimento della neutralità finanziaria. Quest'ultima stabilisce, inoltre, che il coefficiente debba essere compreso fra 0.2 e 1.8 e che al Consiglio di Stato (CdS) spetti il compito di decidere il coefficiente applicabile in funzione del livello di emissioni di CO₂. Teoricamente, la SC è dell'opinione che sia il sistema stesso a limitare lo spazio di apprezzamento del CdS.

Nella "contro-presenza di posizione" al reclamo da parte della SC, in particolare sulla presunta violazione della buona fede contestata dal signor X., è stato ricordato che la legge stessa prevede che il sistema degli ecoincentivi sia retto dal principio della neutralità finanziaria, che impone che quanto incassato con l'introduzione degli ecoincentivi sia identico a quanto sarebbe stato incassato senza ecoincentivi.

Con ricorso davanti alla Camera di diritto tributario, il signor X. ha contestato nuovamente l'aumento dell'imposta di circolazione, richiedendo che la stessa fosse riportata agli importi dell'anno precedente. A suo avviso, la delega al CdS contenuta nella legge non è compatibile con il principio di legalità (che in ambito fiscale assurge a diritto costituzionale secondo l'art. 127 cpv. 1 Cost.). Il signor X. ritiene che dall'art. 1a LIC non è infatti "ravvisabile né prevedibile alcuna tariffa", limitandosi a indicare criteri generali. E, dal momento che, il coefficiente di moltiplicazione varia tra 0.2 e 1.8, a detta di X. "con un margine del 900%, al governo è stata data una delega in bianco". Il contribuente ritiene che sia dunque del tutto arbitraria un'imposta di circolazione basata essenzialmente sulla categoria di emissione, che non tiene conto dell'uso effettivo del veicolo. Inoltre, sempre a detta di X., per il fatto che il Cantone abbia incoraggiato l'acquisto di automobili meno inquinanti grazie a degli incentivi, sarebbe stato violato anche il principio della buona fede.

Il 31 agosto 2017, la SC ha nuovamente proposto di respingere il ricorso del signor X. Essa contesta la tesi secondo la quale la legge, in relazione alla determinazione del coefficiente, lascia un margine di apprezzamento troppo ampio al governo. Inoltre sostiene che "il coefficiente deve essere regolato sulla base del livello di emissioni e neutralità finanziaria, riducendo di fatto moltissimo l'autonomia del CdS". Per quanto riguarda la violazione del principio della buona fede, essa ricorda invece che il legislatore ha imposto al CdS una verifica sistematica del coefficiente di moltiplicazione ("almeno ogni due anni" dice il testo di legge), per garantire appunto la sopracitata neutralità finanziaria.

Il signor X. ha presentato una replica l'11 settembre 2017, contestando nuovamente le affermazioni della SC. Egli sostiene che, confrontando i coefficienti K in vigore nel 2016 e nel 2017, si può constatare che il governo ha voluto "aumentare proporzionalmente il carico dei detentori di auto efficienti in

maniera molto più alta dei detentori di automobili meno efficienti", sovvertendo in tal modo "lo scopo degli ecoincentivi che consiste nel sanzionare pesantemente chi è in possesso di un veicolo molto inquinante".

II. I concetti giuridici fondamentali

A. La Legge sulle imposte e tasse di circolazione dei veicoli a motore (LIC)

L'art. 9a LIC, in vigore dal 27 gennaio 2009, prevede che contro la decisione del Dipartimento competente sia dato reclamo entro un termine di trenta giorni (cpv. 1) e che contro la "decisione su reclamo" sia dato ricorso alla Camera di diritto tributario entro un termine di trenta giorni (cpv. 2). In relazione alla necessità di adeguare la legge tributaria alle nuove disposizioni federali che prescrivono ai Cantoni di garantire una via giudiziaria per le controversie di diritto pubblico (artt. 29a e 191b Cost.), è stato dunque introdotto, anche in materia di imposte e tasse di circolazione, in un primo momento il reclamo alla stessa autorità che decide in prima istanza e, secondariamente, il ricorso davanti alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello.

La modifica della LIC del 22 gennaio 2008, entrata in vigore il 1° gennaio 2009, ha introdotto gli ecoincentivi, ossia un sistema, appositamente pensato per il contribuente, di *bonus* o *malus* relativo al calcolo delle imposte di circolazione di automobili la cui prima immatricolazione è successiva al 1° gennaio 2009.

L'art. 1a cpv. 1 LIC prevede che l'imposta di circolazione venga dunque moltiplicata per un coefficiente e che esso sia stabilito dal CdS ogni due anni sulla base dell'appartenenza ad una determinata categoria energetica e in funzione del mantenimento della neutralità finanziaria (cpv. 2).

Per ottimizzare il meccanismo di calcolo degli ecoincentivi, il CdS ha poi deciso di rendere il coefficiente K unicamente dipendente dalle emissioni di CO₂ e non più dalle categorie di efficienza energetica^[1]. Per far sì che tutti i veicoli paghino un minimo di imposta (cfr. *supra* cap. I), il legislatore ha voluto definire uno spazio d'apprezzamento per il CdS che varia da 0.2 a 1.8^[2].

B. L'evoluzione dei coefficienti di moltiplicazione

Il CdS, poco dopo le elezioni cantonali del 2016, ha individuato delle possibilità di manovra e delle misure di "aumento dei ricavi" per il Cantone che ha poi pubblicato nel Messaggio n. 7184 del 20 aprile 2016.

Nel pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali veniva contemplato anche un cambiamento dei coefficienti per gli ecoincentivi. A riguardo di tale cambiamento, il governo

[1] Cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 6774, del 9 aprile 2013, Modifica della Legge sulle imposte e tasse di circolazione dei veicoli a motore del 9 febbraio 1977 concernente gli ecoincentivi e stanziamento di un credito quadro di fr. 30'000'000, per il periodo 2014-2020, per il finanziamento della mobilità sostenibile, p. 10 ss.

[2] Cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 6774 (nota 1), p. 17.

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", fatto 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 CdS, non necessitando di una modifica della legge[3].

Semplificando il concetto e cercando di renderlo più comprensibile, è possibile fare un esempio concreto che fa riferimento alla sentenza in questione. Attraverso le misure del CdS, il coefficiente ha subito un'evoluzione (in vigore dal 1° gennaio 2017[4]), ossia vi è stato un passaggio dallo 0.5 per un'autovettura con emissioni da 96 a 130 grammi di CO₂, all'1.0 per chi rientra tra i 121 e i 140 grammi di CO₂.

Queste cifre sono fondamentali per continuare l'analisi del caso, in quanto il signor X. è stato toccato direttamente da questo importante cambiamento.

III. Le contestazioni del ricorrente

Il signor X., come indicato nei fatti iniziali, possiede una Mercedes-Benz A 200 che una volta immatricolata è entrata in circolazione il 4 settembre 2015. Le emissioni di CO₂ della sua vettura corrispondono a 128 g/km. Dopo aver esaminato l'evoluzione dei coefficienti di moltiplicazione, appare ovvio come per il calcolo dell'imposta di circolazione al signor X., nel 2016, sia stato applicato il coefficiente 0.5, mentre nel 2017 il coefficiente 1.0, che esclude qualunque bonus. L'imposta è conseguentemente raddoppiata, passando da CHF 276 a 552. Secondo il ricorrente, la delega prevista dall'art. 1a cpv. 2 LIC, che attribuisce al CdS la competenza di stabilire il coefficiente di moltiplicazione, sarebbe dunque in contrasto con il principio di legalità.

A. Il principio di legalità (art. 127 Cost.)

Il principio di legalità regge l'insieme delle attività dello Stato e ricopre un'importanza particolare nel diritto tributario, in qualità di diritto costituzionale indipendente[5]. 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 e, inoltre, 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, non deve però costituire una "firma in bianco"[6] a favore di tale autorità, bensì indicare (almeno a grandi linee) la cerchia dei contribuenti, l'oggetto e la base di calcolo del tributo.

Su questi aspetti, la norma deve essere sufficientemente precisa (cd. "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[7].

Le autorità giudiziarie e amministrative possono esaminare preliminarmente la legalità, tra cui la costituzionalità, delle norme giuridiche che sono chiamate ad applicare, rifiutandosi di applicarle se non sono legittime. Questo viene in ambito giuridico definito il cd. "akzessorische Prüfungsrecht" ("controllo accessorio")[8].

Il diritto di controllo accessorio non è però esplicitamente previsto dalla Costituzione federale o da una legge federale, bensì è un principio di diritto pubblico ed amministrativo. Tuttavia, la struttura gerarchica dell'ordinamento giuridico implica che, in caso di contrasto fra due disposizioni applicabili ad una fattispecie concreta, quella superiore (cd. "lex superior") abbia la supremazia, cioè la Costituzione prevale sulla legge singola. Si ritiene inoltre che il diritto di procedere al controllo accessorio sia fondato sull'art. 5 Cost., secondo cui il diritto stesso è un presupposto e un limite per le attività dello Stato[9].

B. Analisi e problematica del tributo

Come visto in precedenza, quando si analizza il tema degli ecoincentivi per i veicoli di nuova immatricolazione (art. 1a LIC), all'esecutivo viene concessa una delega con un margine di manovra assai ampio. L'imposta di base viene moltiplicata per un coefficiente che varia da 0.2 a 1.8. In altri termini, a seconda delle emissioni di CO₂, 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 (ossia il coefficiente 1.8), che non può essere oltrepassato, è ovvio che all'esecutivo sia stato concesso un margine di apprezzamento molto esteso. Un'imposta di CHF 100 può, infatti, scendere a 20 o salire a 180. 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[10]. È dunque senz'altro difficile che, basandosi sulla sola base legale in discussione, un cittadino che intenda immatricolare un veicolo a motore possa preventivamente farsi un'idea dell'ammontare dell'imposta di circolazione che sarà emessa a suo carico.

C. La posizione della Sezione della circolazione

Come indicato, la SC non era d'accordo sul fatto che il margine di apprezzamento lasciato al CdS dal Parlamento fosse troppo ampio, in quanto a loro dire la base legale imporrebbe all'esecutivo di proporzionare il coefficiente "sulla base del livello di emissioni, delle precedenti decisioni e della neutralità finanziaria".

[7] Cfr. p. es. sentenza TF 2C_768/2015 del 17 marzo 2017 = DTF 143 I 220 consid. 5.1.1.

[8] ULRICH HAFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9ª ed., Zurigo 2016, n. 2070, p. 649.

[9] HAFELIN/HALLER/KELLER (nota 8), n. 2073a, p. 651.

[10] RENÉ WIEDERKEHR/PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, vol. I, Berna 2012, n. 1320, p. 465.

[3] Cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 7184, del 20 aprile 2016, Pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali, p. 44.

[4] BU 2016, 522.

[5] Cfr. p. es. sentenza TF 2C_553/2016 del 5 dicembre 2016, consid. 5.1.

[6] Si intende che non venga lasciato uno spazio di manovra sproporzionato.

È ben vero che i vincoli in questione limitano il potere di apprezzamento dell'esecutivo, ma a quest'ultimo proposito va specificato e compreso un insieme di "eventi" che hanno determinato il cambio dei coefficienti e che qui di seguito vengono elencati:

- nel messaggio che accompagnava la bozza di legge del 2013, da cui è scaturita poi la nuova formulazione dell'art. 1a LIC, il CdS sosteneva che con il sistema degli ecoincentivi precedentemente in vigore non era riuscito a conseguire "un'effettiva neutralità finanziaria", in quanto dal momento in cui era stato adottato, si era accumulata un'eccedenza totale superiore a 5 milioni di CHF. 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 permettesse "di compensare, se del caso, anche le eccedenze degli anni 2009-2013"^[11];
- sebbene già la precedente norma prevedesse l'obiettivo della neutralità finanziaria (ossia che lo Stato non deve né perdersi, né guadagnarci), lo stesso non era stato conseguito, in quanto vi erano state maggiori entrate per il Cantone. Ciononostante, il CdS non era intervenuto; era 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. 1a LIC, il saldo è divenuto negativo, è stato proprio il CdS ad intervenire, modificando i coefficienti per il 2017, modifica che ha direttamente toccato il signor X. Il fatto stesso che l'esecutivo non si sia preoccupato di ripristinare la neutralità finanziaria quando il saldo *bonus-malus* era positivo, mentre lo ha fatto quando il saldo è diventato negativo, solleva qualche plausibile interrogativo, proprio pensando al famigerato principio di legalità. Quest'ultimo, appunto, non ammette che l'ammontare di un tributo possa essere aumentato per accrescere il gettito d'imposta, senza che vi sia un intervento del legislatore.

Per non rimanere solo nell'ambito fiscale ticinese, si consiglia la lettura di due sentenze dove si è espresso il Tribunale federale (TF): una prima volta è 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^[12], una seconda nei confronti del Canton Ginevra per quanto riguarda una disposizione di legge sugli assegni famigliari^[13].

D. La mancanza di un coefficiente proporzionato

Le vicende viste nel capitolo precedente che hanno poi condotto alla modifica dei coefficienti, in vigore appunto dal 1° gennaio 2017, sono d'altra parte la migliore dimostrazione dell'eccessivo margine di manovra che la delega prevista dall'art. 1a LIC ha attribuito al CdS. Rispetto all'anno

precedente, infatti, l'incremento dei coefficienti, in particolare per alcune categorie di emissione, ha assunto proporzioni estremamente significative.

Il signor X. ha evidenziato nelle sue risposte, attraverso una tabella comparativa, come per le categorie di emissioni di CO₂ fino a 130 g l'aumento si aggira mediamente intorno al 25%, mentre raggiunge addirittura il 100% per i veicoli le cui emissioni si situano fra 121 e 130 g. Come visto in precedenza, per il signor X. l'imposta è di fatto raddoppiata, passando da CHF 276 a 552. A detta della Camera di diritto tributario, 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 osservato, la modifica dei coefficienti per gli ecoincentivi è stata studiata nel cd. "Pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali", previsto dal Messaggio del CdS del 20 aprile 2016. L'aumento delle imposte di circolazione è stato inserito fra le misure finalizzate all'aumento dei ricavi di competenza del CdS^[14].

Pur tollerando che l'obiettivo principale dell'adeguamento dei coefficienti fosse quello di ristabilire la neutralità finanziaria degli ecoincentivi, ossia ricostituire una stabilità in cui il Cantone non genera né utile né perdite, non si può ignorare il fatto che l'effetto finanziario di questa misura, insieme alle altre comprese nel Pacchetto, sia stato previsto, nel Messaggio n. 7184 del 20 aprile 2016 (cfr. p. 41) in oltre sei milioni di CHF all'anno di introiti (per gli anni dal 2017 al 2019).

Si giunge dunque alla conclusione che l'esecutivo si sia avvalso dell'ampio margine di apprezzamento lasciatogli dalla delega citata precedentemente, prevista dall'art. 1a LIC, per aumentare appunto i ricavi fiscali.

IV. Conseguenze giuridiche

Giuridicamente si può di conseguenza ammettere che, secondo la Camera, l'art. 1a cpv. 2 LIC, che delega al CdS il compito di stabilire il coefficiente di moltiplicazione (*bonus/malus*) in base alle emissioni di CO₂ 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 solamente a richiedere che esso sia compreso tra un ampio margine che varia da 0.2 e 1.8.

Secondo il signor X., l'accoglimento del suo ricorso per via dell'incompatibilità con il principio di legalità, implicherebbe l'annullamento di "ogni aumento di imposta". In altre parole, dovrebbe rimanere invariato l'ammontare dell'imposta di circolazione del 2017 rispetto a quello del 2016. Tale soluzione sarebbe però stata possibile solo se l'incostituzionalità fosse stata dovuta esclusivamente alla tabella dei coefficienti di moltiplicazione, allegata al regolamento del CdS, nella versione entrata in vigore il 1° gennaio 2017^[15]. In questo caso, invece, l'incostituzionalità concerne "solamente" la delega contenuta nell'art. 1a LIC, in vigore dal 1° gennaio 2014. L'annullamento dell'art. 1a cpv. 2 LIC, ossia la norma che concede al CdS la

[11] Cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 6774 (nota 1), p. 15 s.

[12] Sentenza TF 2P.236/2001 del 24 giugno 2003 = DTF 129 I 346 consid. 5.3.

[13] Sentenza TF 2P.210/1996 del 30 ottobre 1997, in: SJ 1998, p. 473 ss., consid. 6.

[14] Messaggio del Consiglio di Stato n. 7184 (nota 3), p. 44.

[15] BU 2016, 522.

scelta del coefficiente di moltiplicazione in base alle emissioni, non comporta direttamente la cancellazione della tabella dei coefficienti per il 2017 e meno ancora il ripristino di quella in vigore fino al 31 dicembre 2016, come auspicato da X. Ad oggi, né la Costituzione né un'altra legge stabiliscono quali siano le conseguenze giuridiche che dipendono da una legge incostituzionale^[16].

Di regola esistono due "vie d'uscita": la prima è la tendenza del giudice ad annullare la norma incostituzionale, la seconda è quando il TF e i giudici cantonali stabiliscono altre conseguenze. In questi iter procedurali si deve tenere conto del principio di proporzionalità, ossia il giudice deve essere proporzionale nella decisione di una conseguenza e deve anche prendere in considerazione tutti gli interessi istituzionali del legislatore, gli interessi esecutivi dell'amministrazione e gli interessi pubblici o di terze persone. A quest'ultimo proposito, in particolare nelle diatribe di diritto tributario, si deve considerare che l'intervento del giudice costituzionale può provocare costi aggiuntivi per lo Stato, perché implica o il riconoscimento di prestazioni pubbliche al ricorrente o lo stralcio o una riduzione di tributi pubblici incostituzionali^[17].

A. Un esempio cardine dalla giurisprudenza

Come visto, il giudice può quindi riformulare in modo conforme alla Costituzione federale delle disposizioni legali. Proprio in materia fiscale, nella giurisprudenza esiste un fondamentale esempio dove il TF ha già avuto modo di dichiarare che, sebbene l'uguaglianza fiscale fra coppie sposate e concubini non possa essere interamente concretizzata, tuttavia 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. Il TF ha così deciso che la differenza che oltrepassa questo margine di tolleranza deve essere rimborsata^[18]. In tal modo, il TF ha introdotto una "norma sostitutiva"^[19].

B. Il contenzioso litigioso in concreto

Tornando al calcolo dell'imposta di circolazione e al contenzioso del caso specifico, per i veicoli rientranti nel campo d'applicazione dell'art. 1a LIC, la costituzionalità non può essere ristabilita attraverso la semplice disapplicazione del cpv. 2, ossia quello che lascia l'ampio spazio di manovra al CdS. Solo il legislatore può adottare una riformulazione della norma che sia conforme al principio di legalità previsto dall'art. 127 cpv. 1 Cost. Pertanto il Parlamento dovrà introdurre una delega che delimiti il margine di apprezzamento concesso al CdS nella definizione dei coefficienti di moltiplicazione, che attualmente come visto varia da 0.2 a 1.8.

Dunque, ad oggi non abbiamo una norma nella LIC sufficiente per garantire al singolo contribuente un calcolo dell'imposta rispettoso del principio di legalità. Fino al momento

dell'intervento del legislatore che sistemi la lacuna, il signor X. ha quindi chiesto di mantenere l'importo dell'imposta del 2016.

La conseguenza importante di tutta questa analisi è che il legislatore non lasci all'esecutivo un eccessivo margine di manovra e che i cittadini e i contribuenti possano riconoscere i "contorni" del tributo.

Nel nostro caso, il signor X. ha visto la sua imposta aumentare del 100% da un anno all'altro, dunque il 90% in più di quanto si potrebbe ancora tollerare (cfr. l'esempio descritto in precedenza). Si deve escludere che una tale modifica dell'aliquota d'imposta rientri ancora nel margine di apprezzamento che può essere lasciato all'esecutivo, questo perché come visto viola il principio di legalità in materia fiscale.

Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, a detta della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello si giustifica una 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 signor X., il tributo è pertanto da aumentare nella misura di CHF 27, passando quindi da CHF 276 a 303.

V. Il principio della buona fede (art. 9 Cost.)

Il signor X. ha inoltre lamentato una violazione del principio della buona fede (art. 9 Cost.), per il fatto che il Cantone avrebbe incentivato l'acquisto di automobili meno inquinanti, per poi scontentare la fiducia di chi aveva acquistato un veicolo che beneficiava di ecoincentivi.

A. La cosiddetta tutela dell'affidamento

In ambito fiscale è piuttosto usuale che delle fattispecie si protragano per molteplici anni (ad es. contratti di lavoro, di acquisto o investimenti di capitale) e non è pensabile che si possa garantire al contribuente in qualsiasi caso l'applicazione della normativa in vigore al momento della nascita del rapporto giuridico.

Il problema della tutela dell'affidamento, ossia la garanzia della fiducia che il singolo cittadino contribuente ripone nello Stato e nel suo sistema normativo, merita però una particolare attenzione nei casi in cui vengono revocate o modificate delle disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali.

B. Dottrina e giurisprudenza germaniche

La giurisprudenza e la dottrina germaniche hanno avuto modo di dichiarare che merita tutela la fiducia 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. Si tratta quindi di procedere a una ponderazione degli interessi, contrapponendo fra loro la tutela della fiducia del contribuente da un lato, e l'interesse pubblico a modificare la legge (e i coefficienti nel nostro caso) dall'altro^[20].

[16] BERNHARD RÜTSCHÉ, *Rechtsfolgen von Normenkontrollen*, in: ZBI 106/2015, p. 273 ss., p. 275.

[17] RÜTSCHÉ (nota 16), p. 280.

[18] Cfr. sentenza TF del 1° marzo 1991, in: ASA 60 p. 279.

[19] RÜTSCHÉ (nota 16), p. 289.

[20] Cfr. p. es. la sentenza della Corte costituzionale tedesca del 5 febbraio 2002 n. 2 BvR 305, 348/93, in: BVerfGE 105, 17; cfr. anche KLAUS TIPKE/JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, 19ª ed., Colonia 2008, § 4, n. 179-180, p. 117 ss.

È comprensibile che l'affidamento (nello Stato) di un contribuente meriti una tutela ampliata quando è paragonato con un tributo che persegue scopi *extra-fiscali*, come nella fattispecie in questione dove l'intento del legislatore è abbassare le emissioni di CO₂. Inoltre, tali tributi sono dovuti anche allo scopo di perseguire un obiettivo preciso voluto dal legislatore stesso e non ad accrescere le entrate dell'istituzione pubblica. 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. Ciò vale in particolar modo se, per beneficiare dell'agevolazione fiscale, il contribuente ha adottato disposizioni che non possono più essere revocate senza pregiudizio, come l'acquisto cospicuo di un'automobile che inquinino meno.

Nel nostro caso, i cd. "ecoincentivi" hanno puramente scopi *extra-fiscali*. Il loro fine è indubbiamente quello di incentivare l'acquisto di veicoli a motore meno inquinanti. Se il Cantone intende annullare o attenuare sensibilmente i *bonus* o aggravare i *malus* previsti nell'ambito dei criteri di calcolo dell'imposta di circolazione, deve appunto per questo prestare particolare attenzione alle esigenze dettate dal principio della tutela dell'affidamento.

Secondo i giudici cantonali, la modifica dei coefficienti da parte del CdS non si può ritenere compatibile con il principio della buona fede, nella misura in cui ha comportato un aumento tra il 20% e addirittura il 100%, come avvenuto per il signor X. e per i veicoli le cui emissioni si situano tra 121 e 130 g di CO₂.

Nel caso in questione, l'imposta di circolazione del ricorrente è cresciuta del 100%. Il signor X. beneficiava infatti inizialmente di un *bonus* del 50% dal momento dell'acquisto della vettura, nel corso del 2015, mentre ha in seguito perso ogni tipo di *bonus* per conto della modifica dei coefficienti (dal 2017 in avanti).

Tenuto conto della necessità di svolgere una ponderazione degli interessi, secondo la Camera di diritto tributario non si può ammettere che un adeguamento di queste proporzioni dei coefficienti per calcolare gli ecoincentivi possa ancora essere giustificato. Né l'esigenza di rispondere alla continua evoluzione del "parco veicoli" cantonale, né la tanto ricercata neutralità finanziaria sono dei motivi accettabili per giustificare tale aumento. Appare per contro giustificato un aumento del 10% massimo.

VI. Conclusione

Alla luce di tutte le considerazioni esposte, la Camera di diritto tributario ha parzialmente accolto il ricorso. Di conseguenza, la decisione su reclamo avvenuta l'8 giugno 2017 è stata modificata e l'imposta di circolazione per il 2017 è stata ridotta a CHF 303.

Anche nella sentenza n. 80.2017.170, analoga a quella presentata in questo contributo, la Camera di diritto tributario è giunta alle medesime conclusioni.