

1^a SERIE SPECIALE

Spediz. abb. post. - art. 1, comma 1
Legge 27-02-2004, n. 46 - Filiale di Roma

Anno 157° - Numero 34

GAZZETTA  UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA

Roma - Mercoledì, 24 agosto 2016

SI PUBBLICA IL MERCOLEDÌ

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA, 70 - 00186 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - VIA SALARIA, 691 - 00138 ROMA - CENTRALINO 06-85081 - LIBRERIA DELLO STATO
PIAZZA G. VERDI, 1 - 00198 ROMA

CORTE COSTITUZIONALE





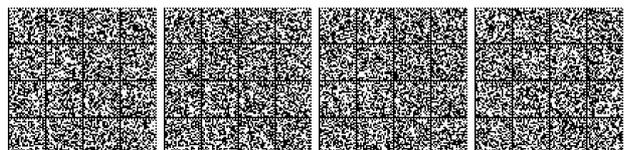
S O M M A R I O

ATTI DI PROMOVIAMENTO DEL GIUDIZIO DELLA CORTE

- N. **37.** Ricorso per questione di legittimità costituzionale depositato in cancelleria il 28 giugno 2016 (del Presidente del Consiglio dei ministri).
- Sanità pubblica - Norme della Regione Calabria - Autorizzazione del Consiglio regionale all'istituzione del Servizio delle professioni sanitarie (SPS) e del Servizio sociale professionale (SSP).**
- Legge della Regione Calabria 20 aprile 2016, n. 11 (Istituzione dei servizi delle professioni sanitarie infermieristiche, ostetriche, riabilitative, tecnico sanitarie, tecniche della prevenzione e delle professioni sociali - modifiche alla legge regionale 7 agosto 2002, n. 29), art. 1, comma 1, lett. *b)* e *c)*.
- Sanità pubblica - Norme della Regione Calabria - Durata in servizio dei Commissari straordinari regionali - Ampliamento della durata della carica da sei a dodici mesi (rinnovabili).**
- Legge della Regione Calabria 20 aprile 2016, n. 11 (Istituzione dei servizi delle professioni sanitarie infermieristiche, ostetriche, riabilitative, tecnico sanitarie, tecniche della prevenzione e delle professioni sociali - modifiche alla legge regionale 7 agosto 2002, n. 29), art. 3. Pag. 1
- N. **139.** Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 dicembre 2015.
- Imposte e tasse - Imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide.**
- Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *f)*, del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23). Pag. 5
- N. **140.** Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 dicembre 2015.
- Imposte e tasse - Imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide.**
- Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *f)*, del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23). Pag. 20
- N. **141.** Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 dicembre 2015.
- Imposte e tasse - Esenzione dell'IMU agricola per i terreni ubicati in comuni montani o parzialmente montani ove posseduti o condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.**
- Decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4 (Misure urgenti in materia di esenzione IMU), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 2015, n. 34, art. 1, comma 1, lett. *a)* e *b)*. Pag. 36



- N. 142. Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 dicembre 2015.
Imposte e tasse - Esenzione dell'IMU agricola per i terreni ubicati in comuni montani o parzialmente montani ove posseduti o condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.
- Decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4 (Misure urgenti in materia di esenzione IMU), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 2015, n. 34, art. 1, comma 1, lett. a) e b). . . . Pag. 43
- N. 143. Ordinanza del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio del 16 dicembre 2015.
Imposte e tasse - Esenzione dell'IMU agricola per i terreni ubicati in comuni montani o parzialmente montani ove posseduti o condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.
- Decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4 (Misure urgenti in materia di esenzione IMU), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 2015, n. 34, art. 1, comma 1, lett. a) e b). . . . Pag. 53



ATTI DI PROMOVIMENTO DEL GIUDIZIO DELLA CORTE

n. 37

Ricorso per questione di legittimità costituzionale depositato in cancelleria il 28 giugno 2016
(del Presidente del Consiglio dei ministri)

Sanità pubblica - Norme della Regione Calabria - Autorizzazione del Consiglio regionale all'istituzione del Servizio delle professioni sanitarie (SPS) e del Servizio sociale professionale (SSP).

- Legge della Regione Calabria 20 aprile 2016, n. 11 (Istituzione dei servizi delle professioni sanitarie infermieristiche, ostetriche, riabilitative, tecnico sanitarie, tecniche della prevenzione e delle professioni sociali - modifiche alla legge regionale 7 agosto 2002, n. 29), art. 1, comma 1, lett. *b*) e *c*).

Sanità pubblica - Norme della Regione Calabria - Durata in servizio dei Commissari straordinari regionali - Ampliamento della durata della carica da sei a dodici mesi (rinnovabili).

- Legge della Regione Calabria 20 aprile 2016, n. 11 (Istituzione dei servizi delle professioni sanitarie infermieristiche, ostetriche, riabilitative, tecnico sanitarie, tecniche della prevenzione e delle professioni sociali - modifiche alla legge regionale 7 agosto 2002, n. 29), art. 3.

Ricorso ex art. 127 della Costituzione del Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici è legalmente domiciliato in Roma, via dei Portoghesi n. 12, contro la Regione Calabria, in persona del suo Presidente p.t., per la declaratoria della illegittimità costituzionale.

Dell'art. 1, comma 1, lett. *b*) e lett. *c*) e dell'art. 3 della legge della Regione Calabria n. 11 del 20 aprile 2016, pubblicata nel Bollettino Ufficiale della Regione Calabria n. 47 del 21 aprile 2016, per contrasto con gli articoli 117, comma 3 e 120 della Costituzione, come da delibera del Consiglio dei Ministri in data 10 giugno 2016.

FATTO

In data 21 aprile 2016, sul n. 47 del Bollettino Ufficiale della Regione Calabria, è stata pubblicata la legge Regionale n. 11 del 20 aprile 2016, recante «istituzione dei servizi delle professioni sanitarie infermieristiche, ostetriche, riabilitative, tecnico sanitarie, tecniche della prevenzione e delle professioni sociali - modifiche alla legge regionale 7 agosto 2002, n. 29».

Le prescrizioni contenute nell'art. 1, comma 1, lett. *b*) e lett. *c*) e nell'art. 3 della detta legge, come meglio si andrà a precisare in prosieguo, eccedono dalle competenze regionali e sono violative di previsioni costituzionali e illegittimamente invasive delle competenze dello Stato; la legge deve pertanto essere impugnata *in parte qua*, come con il presente atto effettivamente la si impugna, affinché ne sia dichiarata la illegittimità costituzionale, con conseguente annullamento, sulla base delle seguenti considerazioni in punto di

DIRITTO

1. Occorre preliminarmente rammentare che nella Regione Calabria si è verificata negli scorsi anni una situazione di grave squilibrio economico-finanziario con riferimento alle prestazioni erogate dal Servizio Sanitario Nazionale, squilibrio tale da mettere a rischio la stessa garanzia dei livelli essenziali di assistenza.

Conseguentemente, la Regione ha stipulato con il Ministero della salute e il Ministero dell'economia e delle finanze un accordo volto ad individuare «gli interventi necessari per il perseguimento dell'equilibrio economico, nel rispetto dei livelli essenziali di assistenza e degli adempimenti di cui alla intesa prevista dal comma 173», secondo la previsione dell'art. 1, comma 180, della legge n. 311/2004 (cd. legge finanziaria 2005).



Peraltro, non avendo la Regione realizzato gli obiettivi previsti dal Piano di rientro nei tempi e con la consistenza previsti dall'ora richiamato art. 1., comma 180, nonché dall'intesa Stato-Regioni del 23 marzo 2005 e dai successivi interventi legislativi in materia, essa è stata commissariata ai sensi dell'art. 4 del decreto-legge del 1° ottobre 2007, n. 159 in attuazione dell'art. 120, comma 2, della Costituzione(1) e dell'art. 8, comma 1, della legge 5 giugno 2003 (Attuazione dell'art. 120 della Costituzione sul potere sostitutivo).(2)

Prevede, infatti, l'ora richiamato art. 4 che, «qualora nel procedimento di verifica e monitoraggio dei singoli Piani di rientro ... si prefigurino il mancato rispetto da parte della regione degli adempimenti previsti dai medesimi Piani, in relazione alla realizzabilità degli equilibri finanziari nella dimensione e nei tempi ivi programmati, in finzione degli interventi di risanamento, riequilibrio economico-finanziario e di riorganizzazione del sistema sanitario regionale, anche sotto il profilo amministrativo e contabile, tale da mettere in pericolo la tutela dell'unità economica e dei livelli essenziali delle prestazioni ..., il Presidente del Consiglio dei ministri, con la procedura di cui all'art. 8, comma 1, della legge 5 giugno 2003, n. 131, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della salute, sentito il Ministro per gli affari regionali e le autonomie locali, diffida la regione ad adottare entro quindici giorni tutti gli atti normativi, amministrativi, organizzativi e gestionali idonei a garantire il conseguimento degli obiettivi previsti nel Piano» (art. 4, comma 1, decreto-legge cit.); in caso di inottemperanza alla diffida o nell'ipotesi in cui gli atti e le azioni posti in essere risultino inadeguati o insufficienti al raggiungimento degli obiettivi programmati, il Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della salute, sentito il Ministro per gli affari regionali e le autonomie locali, nomina un commissario ad acta per l'intero periodo di vigenza del singolo Piano di rientro (art. 4, comma 2, primo periodo, decreto-legge cit.).

Ed infatti, nella seduta del 30 luglio 2010, il Consiglio dei ministri deliberò la nomina di un Commissario ad acta per la realizzazione del vigente Piano di rientro dai disavanzi nel settore sanitario della Regione Calabria, individuando lo stesso nella persona del Presidente *pro tempore* della Regione.

Successivamente, ai sensi dell'art. 2, comma 88, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, con delibera n. 44/2010 del 3 agosto 2010, il Commissario *ad acta* approvò i Programmi operativi con i quali fu data prosecuzione al Piano di Rientro 2013-2015.

Sopraggiunta la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), il Consiglio dei ministri, con delibera del 12 marzo 2015, ha conferito, ai sensi dell'art. 1, comma 569, della stessa legge, l'incarico di Commissario ad acta per l'attuazione del piano di rientro ad un diverso soggetto, secondo i Programmi operativi di cui all'art. 2, comma 88, della legge n. 191 del 2009.

Tale delibera attribuisce al nuovo Commissario *ad acta* i contenuti del mandato commissariale già affidato al Presidente *pro tempore* della Giunta regionale calabrese. Al Commissario è stato infatti assegnato l'incarico prioritario di adottare ed attuare i Programmi operativi e gli interventi necessari a garantire, in maniera uniforme sul territorio regionale, l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza in condizioni di efficienza, appropriatezza, sicurezza e qualità, nei termini indicati dai Tavoli tecnici di verifica e nell'ambito della cornice normativa vigente.

In particolare, il mandato commissariale del 12 marzo 2015 affida al Commissario *ad acta*, al punto 4), tra le azioni e gli interventi prioritari, «l'adozione del provvedimento di riassetto della rete di assistenza territoriale, in coerenza con quanto specificamente previsto da patto per la salute 2014/2016», e al punto 1), «l'adozione del provvedimento di riassetto della rete ospedaliera, coerentemente con il Regolamento sugli standard ospedalieri di cui all'intesa Stato-Regioni del 5 agosto 2014 e con i pareri resi dai Ministeri affiancanti, nonché le indicazioni formulate dai Tavoli tecnici di verifica».

Sopravviene in questo contesto la legge regionale n. 11/2016 che oggi si censura, con la quale, come visto, la Regione, modificando la legge regionale 7 agosto 2002, n. 29, ha inteso regolamentare i servizi delle professioni sanitarie infermieristiche, ostetriche, riabilitative tecnico sanitarie, le tecniche della prevenzione e delle professioni sociali.

Tale legge, tuttavia, e, in particolare, i suoi articoli 1, comma 1 e 3, comma 1, non sfuggono a censura di incostituzionalità per le ragioni che si vanno di seguito ad illustrare.

(1) Il Governo può sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione.

(2) Nei casi e per le finalità previsti dall'articolo 120, secondo comma, della Costituzione, il Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro competente per materia, anche su iniziativa delle Regioni o degli enti locali, assegna all'ente interessato un congruo termine per adottare i provvedimenti dovuti o necessari; decorso inutilmente tale termine, il Consiglio dei ministri, sentito l'organo interessato, su proposta del Ministro competente o del Presidente del Consiglio dei ministri, adotta i provvedimenti necessari, anche normativi, ovvero nomina un apposito commissario. Alla riunione del Consiglio dei ministri partecipa il Presidente della Giunta regionale della Regione interessata al provvedimento.



2.1. L'art. 1, comma 1, della legge n. 11/2016 della regione Calabria, per quanto qui interessa, prevede che il «Consiglio regionale della Calabria, preso atto di quanto definito dal Commissario *ad acta* per l'attuazione del vigente piano di rientro dai disavanzi del servizio sanitario calabrese con decreto n. 130 del 16 dicembre 2015 avente ad oggetto «Linee guida per l'adozione degli atti aziendali delle Aziende del servizio sanitario della Regione Calabria - modifiche ed integrazioni al D.P.G.R. n. 97/2013 è relativamente all'organizzazione dell'attività assistenziale: a) ...; b) istituisce il Servizio delle professioni sanitarie (SPS) in tutte le Aziende sanitarie provinciali, ospedaliere, universitarie e presso il dipartimento Tutela della salute della Regione Calabria; c) istituisce il Servizio sociale professionale (SSP) in tutte le Aziende sanitarie provinciali, ospedaliere, universitarie e presso il dipartimento Tutela della Salute della Regione Calabria; d) ...».

Come visto, dunque, la norma regionale prende formalmente atto di quanto disposto dal Commissario *ad acta* con il decreto n. 130 del 16 dicembre 2015: ma in realtà, come si vedrà, da esso si discosta in maniera sostanziale.

2.2. Con il detto decreto il Commissario, nell'approvare le menzionate linee guida, ha invero fornito alle Aziende del Servizio sanitario della Regione Calabria criteri condivisi per l'adozione dei singoli atti aziendali, nell'ambito dei quali esercitare la propria autonomia organizzativa.

In particolare esse prevedono (pag. 32, punto 45) che «le Aziende definiscono l'organizzazione delle attività assistenziali, prevedendo una figura di dirigente delle professioni sanitarie che risponde direttamente al Direttore sanitario dell'Azienda ed eventuali altre figure previste da specifiche norme contrattuali recepite con direttive regionali». Sulla base di tali linee guida le singole Aziende sanitarie possono pertanto istituire il Servizio delle professioni sanitarie (SPS) e il Servizio sociale professionale (SSP) conformemente all'art. 7 della legge n. 251/2000.

2.3. Per contro, con la nonna che oggi si censura, il Legislatore regionale autorizza il Consiglio regionale della Calabria, relativamente all'organizzazione dell'attività assistenziale, ad istituire il Servizio delle professioni sanitarie (SPS) (lett. b) dell'art. 1 della legge oggi impugnata), nonché (art. 1, lett. c), il Servizio sociale professionale (SSP) in tutte le Aziende sanitarie provinciali, ospedaliere, universitarie e presso il dipartimento Tutela della Salute della Regione Calabria.

È dunque evidente il contrasto delle disposizioni che si impugnano con il citato decreto commissariale, in quanto direttamente istitutive dei menzionati Servizi, sostanzialmente avocandosi al Consiglio regionale una competenza propria delle Aziende sanitarie il cui esercizio avrebbe dovuto invece essere vagliato dalla struttura commissariale.

2.4. Da ciò discende la incostituzionalità sotto duplice profilo dell'art. 1, comma 1, lett. b) e lett. c) della legge regionale n. 11/2016.

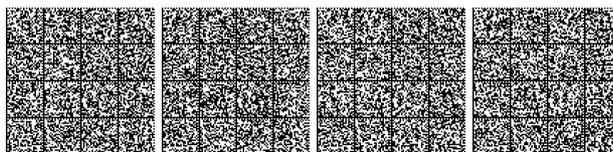
2.4.1. Per un verso, quelle disposizioni interferiscono infatti con le valutazioni e i poteri del Commissario *ad acta*, violando, pertanto, indirettamente, l'art. 120 della Costituzione.

Come infatti rammentato, tra le tante, dalla sentenza n. 79/2013, codesta Ecc.ma Corte «ha affermato che «l'operato del Commissario *ad acta*, incaricato dell'attuazione del Piano di rientro dal disavanzo sanitario previamente concordato tra lo Stato e la Regione interessata, sopraggiunge all'esito di una persistente inerzia degli organi regionali, essendosi questi ultimi sottratti ad un'attività che pure è imposta dalle esigenze della finanza pubblica. È, dunque, proprio tale dato — in uno con la constatazione che l'esercizio del potere sostitutivo è, nella specie, imposto dalla necessità di assicurare la tutela dell'unità economica della Repubblica, oltre che dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti un diritto, fondamentale (art. 32 Cost.), qual è quello alla salute — a legittimare la conclusione secondo cui le finzioni amministrative del Commissario [...] devono essere poste al riparo da ogni interferenza degli organi regionali» (sentenze n. 28 del 2013 e n. 78 del 2011).

Più specificatamente, secondo la Corte «la semplice interferenza da parte del legislatore regionale con le funzioni del Commissario *ad acta*, come definite nel mandato commissariale, determina di per sé la violazione dell'art. 120, secondo comma, Cost. (sentenza n. 28 del 2013; nello stesso senso, sentenza n. 2 del 2010); ed in particolare, «ogni intervento che possa aggravare il disavanzo sanitario regionale «avrebbe l'effetto di ostacolare l'attuazione del piano di rientro e, quindi, l'esecuzione del mandato commissariale [...]» (sentenza n. 18 del 2013; nello stesso senso, sentenza n. 131 del 2012)».

Tali concetti, più di recente, sono stati ribaditi con la sentenza n. 110/2014.(3)

(3) «la mera potenziale situazione di interferenza con le funzioni commissariali è idonea - a prescindere dalla ravvisabilità di un diretto contrasto con i poteri del commissario - ad integrare la violazione dell'art. 120, secondo comma, Cost. D'altro canto, «ogni intervento che possa aggravare il disavanzo sanitario regionale «avrebbe l'effetto di ostacolare l'attuazione del piano di rientro e, quindi, l'esecuzione, del mandato commissariale [...]» (sentenza n. 131 del 2012)» (sentenza n. 18 del 2013)».



2.4.2. Sotto ulteriore profilo, poi, le disposizioni regionali oggi censurate, con gli interventi in materia di organizzazione sanitaria ivi contenuti, si sovrappongono alle previsioni del Piano di rientro, e in particolare alle azioni di governance di cui al programma operativo 2013-2015, n. 10 (approvato in data 2 aprile 2015, con decreto del Commissario *ad acta* n. 14), e si pongono pertanto in contrasto con i principi fondamentali della legislazione statale diretti alla tutela della salute e al contenimento della spesa pubblica in materia sanitaria di cui all'art. 2, commi 80 e 95, della legge n. 191 del 2009, secondo i quali gli interventi previsti nell'accordo e nel relativo Piano «sono vincolanti per la regione, che è obbligata a rimuovere i provvedimenti, anche legislativi, e a non adottarne di nuovi che siano di ostacolo alla piena attuazione del piano di rientro»: ciò, pertanto, con patente violazione dell'art. 117, terzo comma della Costituzione.

Basterà riportarsi, sul punto, alla già citata sentenza n. 79/2013 in punto di vincolatività delle previsioni contenute nel Piano di rientro.

Conclusivamente, le disposizioni contenute nell'art.1, comma 1, lett. *b)* e *c)* della legge della Regione Calabria n. 11/2016 devono essere dichiarate incostituzionali per le ragioni che precedono.

3. Parimenti incostituzionale è poi l'art. 3, comma 1, della legge regionale in esame, laddove, nel modificare l'art. 20 della legge regionale 7 agosto 2002, n. 29 dispone che «al comma 3 dell'art. 20 della legge regionale 7 agosto 2002, n. 29 (Approvazione disposizioni normative collegate alla legge finanziaria regionale al Settore Sanità), la parola «sei» è sostituita dalla parola «dodici».

3.1. Orbene, tale ultima norma, nel dettare disposizioni riguardanti la nomina dei Commissari nelle Aziende Sanitarie ed in quelle Ospedaliere, prevede che «per esigenze di carattere straordinario possono essere nominati dalla Giunta Commissari nelle Aziende sanitarie ed in quelle Ospedaliere preferibilmente scelti tra i dirigenti in servizio della Pubblica amministrazione e di enti privati di media e grande dimensione con almeno cinque anni di anzianità svolta con autonomia gestionale e di risorse, per un periodo di sei mesi eventualmente rinnovabile per una sola volta fino ad un massimo di sei mesi».

Con la modifica di cui si discute il Legislatore regionale interviene oggi sulla durata dell'incarico commissariale, prevedendo un ampliamento, da sei mesi a dodici mesi (rinnovabili), della durata in carica dei commissari straordinari regionali.

Tale consistente ampliamento contrasta con il carattere temporaneo che propriamente caratterizza la gestione commissariale.

3.2. In via generale, infatti, il Commissario straordinario regionale viene nominato nelle Aziende sanitarie ed in quelle ospedaliere per ragioni del tutto eccezionali (ad es. per decadenza), e con una durata ben limitata.

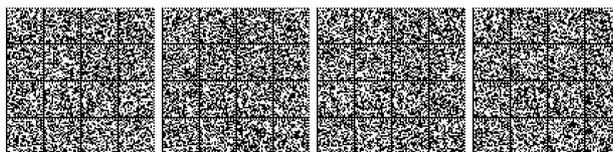
L'art. 3 della legge regionale in esame, invece, nel prevedere un ampliamento della durata del mandato commissariale per un periodo così lungo (fino a ventiquattro mesi) rischia di costituire di fatto una sorta di gestione ordinaria: essa rientrerebbe però nella competenza propria del Direttore generale, il quale deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 3-*bis* del decreto legislativo n. 502/1992, e, in particolare, di quelli menzionati al comma 3.(4)

3.3. Dovendosi ragionevolmente ritenere che un conferimento commissariale quale quello previsto dalla disposizione regionale in esame, finisce con l'assumere, di fatto, una connotazione di gestione ordinaria, è dunque evidente l'elusione delle procedure di nomina di cui al richiamato art. 3-*bis*.

La disposizione regionale in esame contrasta pertanto con i principi fondamentali della legislazione statale in materia di tutela della salute di cui all'art. 3-*bis* del decreto legislativo n. 502/1992 e, pertanto, viola l'art. 117, terzo comma, della Costituzione.

Anche l'art. 3 della legge della Regione Calabria n. 11 del 20 aprile 2016 dovrà pertanto esser dichiarato incostituzionale.

(4) «La regione provvede alla nomina dei direttori generali delle aziende e degli enti del Servizio sanitario regionale, attingendo obbligatoriamente all'elenco regionale di idonei, ovvero agli analoghi elenchi delle altre regioni, costituiti previo avviso pubblico e selezione effettuata, secondo modalità e criteri individuati dalla regione, da parte di una commissione costituita dalla regione medesima in prevalenza tra esperti indicati da qualificate istituzioni scientifiche indipendenti, di cui uno designato dall'Agenzia nazionale per i servizi sanitari regionali, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Gli elenchi sono aggiornati almeno ogni due anni. Alla selezione si accede con il possesso di laurea magistrale e di adeguata esperienza dirigenziale, almeno quinquennale, nel campo delle strutture sanitarie o settennale negli altri settori, con autonomia gestionale e con diretta responsabilità delle risorse umane, tecniche o finanziarie nonché di eventuali ulteriori requisiti stabiliti dalla regione. La regione assicura, anche mediante il proprio sito internet adeguata pubblicità e trasparenza ai bandi alla procedura di selezione, alle nomine e ai curricula. Resta ferma l'intesa con il rettore per la nomina del direttore generale di aziende ospedaliere-universitarie.»



P. Q. M.

Si chiede che codesta Ecc.ma Corte costituzionale voglia dichiarare costituzionalmente illegittimi, e conseguentemente annullare, per i motivi tutti ut supra specificati, l'art. 1, comma 1, lett. b) e lett. c) e l'art. 3 della legge della Regione Calabria n. 11 del 20 aprile 2016, pubblicata nel Bollettino Ufficiale della Regione Calabria n. 47 del 21 aprile 2016, per contrasto con gli articoli 117, comma 3 e 120 della Costituzione, come da delibera del Consiglio dei Ministri in data 10 giugno 2016.

Con l'originale notificato del ricorso si depositeranno:

- 1) estratto della delibera del Consiglio dei ministri 10 giugno 2016;
- 2) copia della legge regionale impugnata;
- 3) rapporto del dipartimento degli Affari Regionali.

Con ogni salvezza.

Roma, 16 giugno 2016

L'avvocato dello Stato: SALVATORELLI

16C00190

N. 139

Ordinanza del 16 dicembre 2015 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da ASSIFEL - Associazione italiana fumo elettronico ed altri contro Agenzia delle dogane e dei monopoli ed altri.

Imposte e tasse - Imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide.

- Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *f*), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23).

IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE PER IL LAZIO

(SEZIONE SECONDA)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 1278 del 2015, integrato da motivi aggiunti, proposto da:

ASSIFEL - Associazione Italiana Fumo Elettronico, Soc. Fumador S.r.l., Soc. New Smoke Network S.r.l., Soc. Flavourland S.r.l., Soc. Vaporart S.r.l., Soc. Biofumo S.r.l., Soc. 7heaven s.a.s. di Follis Darko & C., Soc. Datastore S.r.l., Soc. Bandz S.r.l., Soc. D.E.A. Flavor S.r.l., Soc. Royal Blend S.r.l., Soc. Real Farma S.r.l., Soc. Whiff S.r.l., Soc. Lol S.r.l.s., Soc. Alterna Farmaceutici S.r.l., Soc. Lop S.r.l., Soc. Elixir International S.r.l. in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentate e difese dagli avv. Massimiliano Nicodemo, Paolo Grassi, con domicilio eletto presso Paolo Grassi in Roma, via G. Avezana, 8;

Contro Agenzia delle dogane e dei monopoli, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Presidenza del Consiglio dei ministri, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi per legge dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

e con l'intervento di

ad adiuvandum:

Fiesel-Confesercenti in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli Avv. Massimiliano Nicodemo, Paolo Grassi con domicilio eletto presso Paolo Grassi in Roma, via G. Avezana, 8;



ad opponendum:

Philip Morris Italia S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli Avv. Marco Zotta, Giulio Cesare Rizza con domicilio eletto presso Giulio Cesare Rizza in Roma, piazza di Spagna, 15;

Per l'annullamento:

del provvedimento 381 del 24 dicembre 2014 recante le procedure tecniche per la determinazione del consumo equivalente di sigarette dei prodotti di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995 n. 504;

del decreto ministeriale del 29 dicembre 2014 recante disposizioni in materia di commercializzazione di prodotti da inalazione senza combustione;

ogni altro atto connesso, presupposto e consequenziale;

e per ottenere:

la rimessione alla Corte di Giustizia della questione di compatibilità con i principi di diritto europeo dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 e dei provvedimenti impugnati;

il risarcimento dei danni subiti.

Con motivi aggiunti, per l'annullamento:

del provvedimento n. 394 del 20 gennaio 2015, con i relativi allegati 1 e 2, recante la determinazione dell'aliquota di imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione;

di ogni altro atto connesso, presupposto e consequenziale;

e con ulteriore atto di motivi aggiunti, per l'annullamento della nota dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. 65527 R.U. del 23 giugno 2015, avente ad oggetto "Quesito. Applicazione dell'imposta di consumo di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo 26 ottobre 1995 n. 504 e successive modificazioni"; di ogni altro atto connesso, presupposto e consequenziale;

Visti il ricorso, i motivi aggiunti e relativi allegati;

Viste le memorie difensive;

Visti gli atti di costituzione in giudizio del Ministero dell'Economia e delle Finanze, della Presidenza del Consiglio dei ministri e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli;

Visto l'atto di intervento ad *adiuvandum* spiegato dalla Fiesel-Confesercenti;

Visto l'atto di intervento ad *opponendum* spiegato dalla Philip Morris Italia S.r.l.;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 4 novembre 2015 il Consigliere Elena Stanizzi e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale.

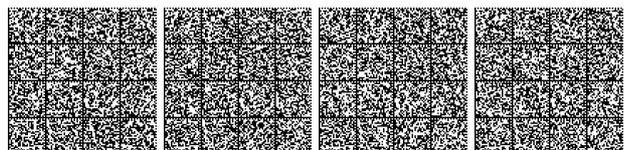
FATTO

Illustrano le odierne ricorrenti, quanto a legittimazione ad agire, di essere aziende operanti in Italia nella produzione e commercializzazione di sigarette elettroniche ed aromi, rappresentando che tale settore è stato inizialmente assoggettato ad imposta di consumo nella misura del 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico per effetto del decreto-legge n. 76 del 28 giugno 2013 - convertito in legge con legge n. 99 del 2013 - che ha inserito l'art. 62-*quater* nel corpo del decreto legislativo n. 504 del 1995.

La disposizione così recata dall'art. 62-*quater*, coinvolta nei giudizi di impugnazione proposti avverso i relativi atti applicativi, è stata sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale con ordinanze di questa Sezione n. 4511 del 2014.

Dopo aver ripercorso, con eccessivo dettaglio, tutte le vicende processuali inerenti il giudizio introdotto con il ricorso n. 1165/2014 R.G. nel cui ambito è stata sollevata la predetta questione di illegittimità costituzionale, avuto anche riguardo alla fase di appello cautelare, espone parte ricorrente l'avvenuta introduzione di una nuova disciplina impositiva del settore del fumo elettronico, attraverso l'inserimento, per effetto del decreto legislativo n. 188 del 2014, del comma 1-*bis* all'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995.

Prevede tale disposizione che: "I prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219, e successive modificazioni, sono assoggettati ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio



ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette rilevato ai sensi dell'art. 39-*quinquies* e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in ragione del tempo medio necessario, in condizioni di aspirazione conformi a quelle adottate per l'analisi dei contenuti delle sigarette, per il consumo di un campione composto da almeno dieci tipologie di prodotto tra quelle in commercio, di cui sette contenenti diverse gradazioni di nicotina e tre con contenuti diversi dalla nicotina, mediante tre dispositivi per inalazione di potenza non inferiore a 10 watt. Con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è indicata la misura dell'imposta di consumo, determinata ai sensi del presente comma. Entro il primo marzo di ogni anno, con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è rideterminata, per i prodotti di cui al presente comma, la misura dell'imposta di consumo in riferimento alla variazione del prezzo medio ponderato delle sigarette. Dalla data di entrata in vigore del presente comma cessa di avere applicazione l'imposta prevista dal comma 1, le cui disposizioni continuano ad avere applicazione esclusivamente per la disciplina delle obbligazioni sorte in vigore del regime di imposizione previsto dal medesimo comma".

Viene in tal modo introdotta un'imposta sul fumo elettronico il cui importo è determinato sulla base di un criterio di equivalenza di consumo tra le sigarette tradizionali e i liquidi da inalazione senza combustione, demandando all'Agenzia delle dogane e dei monopoli la definizione delle procedure tecniche per la determinazione di tale equivalenza.

In attuazione di tale disposizione, con determinazione del 24 dicembre 2014 - gravata con il ricorso in esame - l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha quindi definito le procedure tecniche per la determinazione dell'equivalenza di consumo convenzionale tra le sigarette e liquidi in questione.

In particolare, viene ivi stabilito, all'art. 2, che ai fini del calcolo del tempo medio di consumo dei prodotti di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, sono sottoposte ad aspirazione, secondo i parametri definiti dalla norma EN ISO 3308/2012 - ovvero attraverso una *smoking machine* settata secondo un protocollo standardizzato - cinque sigarette per ciascuna delle cinque marche più vendute nell'anno solare precedente il mese in cui si effettuano le operazioni di aspirazione.

Vengono, quindi, dettate le regole per il calcolo del tempo medio di consumo delle sigarette tradizionali basate sul numero delle aspirazioni effettuate per il consumo delle sigarette, sulla durata delle aspirazioni, sulla lunghezza delle sigarette consumate durante la fase di aspirazione, individuando il tempo medio di consumo delle sigarette nella somma dei tempi di consumo di ciascuna sigaretta.

Con riferimento, invece, alla determinazione del tempo medio di consumo dei prodotti da inalazione senza combustione, la gravata determinazione prevede la sottoposizione ad aspirazione di 7 unità di prodotto contenenti nicotina di diverse gradazioni e di 3 unità di prodotto non contenenti nicotina mediante 3 dispositivi con potenza pari, rispettivamente a 10, 20 e 30 watt, stabilendo la corrispondenza tra il tempo medio di consumo di tali prodotti e il tempo complessivo medio del numero di aspirazioni rilevato per il loro consumo.

Viene altresì fissata, in fase prima applicazione ed in via temporanea e in misura provvisoria, l'imposta di consumo sui prodotti liquidi da inalazione in € 0,333 il millilitro, con previsione di successiva compensazione con la misura stabilita in via definitiva sulla base delle procedure tecniche indicate.

Con decreto ministeriale del 29 dicembre 2014 sono state dettate ulteriori disposizioni per la commercializzazione dei prodotti da inalazione senza combustione.

In relazione a tale nuovo regime impositivo, come delineato dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 e dai relativi atti applicativi, solleva parte ricorrente specifiche contestazioni anche sotto il profilo della illegittimità costituzionale della norma primaria, censurando altresì le procedure tecniche di individuazione dell'equivalenza del consumo tra sigarette tradizionali e liquidi vaporizzabili in quanto affette da illogicità, irragionevolezza e contraddittorietà, affidando la proposta azione all'articolazione dei seguenti motivi di censura:

I - Illegittimità dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, di cui il decreto ministeriale del 29 dicembre rappresenta il provvedimento attuativo, e dell'art. 4, comma 1, del provvedimento n. 381 del 2014 in relazione all'art. 23 della Costituzione (principio di legalità):

Lamenta parte ricorrente come l'art. 62-*quater*, comma 1-*bis* del decreto legislativo n. 504 del 1995, nel demandare all'Agenzia delle dogane e dei monopoli il compito di stabilire la misura dell'imposta non fornisca parametri chiari e rigorosi che vincolino l'azione amministrativa ponendosi pertanto in contrasto con l'art. 23 della Costituzione, senza peraltro prevedere controlli sull'attività amministrativa di determinazione delle regole tecniche e dell'imposta.

Sotto altro profilo, contesta parte ricorrente l'illegittimità del provvedimento del 24 dicembre 2014 nella parte in cui viene determinata in via temporanea e provvisoria l'imposta sui liquidi vaporizzabili per sigarette elettroniche,



in € 0,333 il millilitro, in quanto non prevista dal decreto legislativo n. 188 del 2014, e non essendo stati previamente indicati i criteri per relativa commisurazione, risultando quindi tale imposta determinata in modo arbitrario e casuale, in assenza di elementi che ne consentano la verificabilità e senza indicazione delle modalità di svolgimento delle prime analisi di prova sperimentale sulla cui base tale imposta è stata fissata e le modalità di calcolo della stessa.

II - Illegittimità costituzionale dell'art. 61-*quater*; comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, di cui il decreto ministeriale del 29 dicembre rappresenta il provvedimento attuativo, dell'art. 1 del decreto ministeriale medesimo, e degli articoli 2, 3 e 4 del provvedimento n. 381 del 2014 in relazione all'art. 3 della Costituzione (principio di uguaglianza e ragionevolezza).

Lamenta parte ricorrente l'illegittimità della sottoposizione al medesimo regime tributario sia dei liquidi contenenti nicotina che dei liquidi che sono privi di nicotina, sull'assunto che tali prodotti non potrebbero essere ritenuti succedanei del tabacco, censurando altresì le procedure tecniche di individuazione dell'equivalenza del consumo tra sigarette tradizionali e liquidi vaporizzabili nonchè la scelta di sottoporre i tabacchi da inalazione senza combustione alla medesima imposizione prevista per i prodotti liquidi in tal modo parificando arbitrariamente situazioni differenti.

Sarebbe quindi arbitraria, sostiene parte ricorrente, la disposta equiparazione tra liquidi contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, nonchè la loro equiparazione, nel procedimento di individuazione dell'imposta, alle sigarette tradizionali ed ai tabacchi da inalazione senza combustione, con conseguente illogicità ed irrazionalità dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995.

Contesta, ancora, parte ricorrente, le modalità stabilite dall'Amministrazione per procedere alla misurazione dell'equivalenza tra consumo di liquidi e consumo di sigarette tradizionali, lamentando il carattere arbitrario dell'individuazione della misura dell'imposizione nel 50% dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette. Illustra quindi nel dettaglio parte ricorrente le caratteristiche del fumo elettronico al fine di suffragare l'affermata irragionevolezza della norma e l'illegittimità dei gravati provvedimenti.

III - Illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, di cui il decreto ministeriale del 29 dicembre rappresenta il provvedimento attuativo, dell'art. 1 del decreto ministeriale medesimo, e dell'art. 4 del provvedimento n. 381 del 2014 in relazione all'art. 53 della Costituzione (principio di capacità contributiva) e all'art. 97 della Costituzione (principio di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione).

Contesta parte ricorrente la determinazione provvisoria dell'imposta in quanto contrastante con il principio di capacità contributiva ed assolutamente sproporzionata.

IV - Illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis* del decreto legislativo n. 504 del 1995, di cui il decreto ministeriale del 29 dicembre rappresenta il provvedimento attuativo, delle disposizioni del decreto ministeriale medesimo, e del provvedimento n. 381 del 2014 in relazione all'art. 41 della Costituzione (principio di libertà di iniziativa economica privata).

Sostiene parte ricorrente come l'intervenuta determinazione, in via provvisoria, dell'imposta sui liquidi per sigarette elettroniche sia idonea a ledere la libertà di iniziativa economica privata in quanto ne renderebbe impossibile l'esercizio, anche per effetto dei numerosi adempimenti imposti alle imprese e delle cauzioni richieste.

V - Violazione del principio di concorrenza sancito dall'art. 41 della Costituzione, e dei principi comunitari sulla libera concorrenza sanciti dall'art. 3 del Trattato CE, dagli articoli 119 e 120 del TFUE e dal Protocollo sul mercato interno e sulla concorrenza allegato al Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007.

Sostiene parte ricorrente come la contestata norma di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 si muova in direzione opposta ai principi comunitari sulla concorrenza e sulla realizzazione di un mercato unico.

VI - Violazione del principio costituzionale di tutela della salute di cui all'art. 32 della Costituzione.

Nel sostenere parte ricorrente che le sigarette elettroniche costituiscono uno strumento di dissuasione dall'utilizzo delle sigarette tradizionali, l'imposta prevista per le stesse si tradurrebbe in una violazione del diritto alla salute in quanto penalizzante il loro utilizzo.

Con ricorso per motivi aggiunti parte ricorrente ha impugnato il provvedimento del 20 gennaio 2015 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, recante la "Determinazione dell'aliquota di imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219 e successive modificazioni", con la quale, in esito alle prove tecniche stabilite con il provvedimento del 24 dicembre 2014, è stata fissata l'imposta di consumo in € 0,37344 il millilitro.



Avverso tale provvedimento deduce parte ricorrente i seguenti motivi di censura:

I - Illegittimità del provvedimento n. 395 del 2015 nella sua formulazione comprensiva degli allegati 1 e 2, in relazione all'art. 23 della Costituzione (principio di legalità).

Sostiene parte ricorrente che la determinazione della misura dell'imposta sarebbe avvenuta in violazione dei precedenti contenuti nell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 e delle norme tecniche previste con la determinazione del 24 dicembre 2014.

Si sofferma nel dettaglio, parte ricorrente, sulla disamina della procedure seguite per la determinazione dell'imposta, contestandole puntualmente.

Lamenta parte ricorrente l'intervenuta violazione, nel calcolo del tempo medio di consumo delle sigarette tradizionali, della normativa tecnica ISO 3308/2012 cui l'Amministrazione si è autovincolata con la determinazione del 24 dicembre 2014 - che trova corrispondenza nella previsione contenuta nell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis* del decreto legislativo n. 504 del 1995, che prevede il ricorso a condizioni di aspirazioni conformi a quelle adottate per l'analisi delle sigarette - affermando che il tempo medio di consumo di una sigaretta, tenuto conto del numero di aspirazioni medie e del numero delle pause tra un'aspirazione e l'altra, è da quantificarsi in 6 minuti e 4 secondi, e non già a 37,91 secondi per come stabilito nella gravata determinazione del 20 gennaio 2015, con la conseguenza che l'imposta sul consumo delle sigarette elettroniche dovrebbe essere pari a € 0,03925 il millilitro, in luogo di € 0,37344 il millilitro stabilito in tale determinazione.

L'intervenuta disapplicazione della metodologia ISO EN 3308/2012 - nella parte in cui non viene computata la pausa tra un'aspirazione e l'altra per il calcolo del tempo medio di consumo delle sigarette ai fini della determinazione dell'equivalenza convenzionale di consumo con i liquidi vaporizzabili - troverebbe conferma, secondo parte ricorrente, alla luce della determinazione del 22 gennaio 2015 relativa alla determinazione dell'aliquota di accisa sui tabacchi da inalazione senza combustione, il cui Allegato 1 indica il tempo medio di consumo delle sigarette in 385,32 secondi, computato considerando pause di 58 secondi tra le aspirazioni, laddove nell'ambito del procedimento di equivalenza per i liquidi vaporizzabili il tempo medio di consumo delle sigarette viene fissato in soli 37,91 secondi, senza che tale diversità di procedimenti di equivalenza sia in alcuno modo giustificabile alla luce delle normativa primaria di riferimento come stabilita, quanto ai liquidi da inalazione senza combustione, dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, e per i tabacchi da inalazione senza combustibile, dall'art. 39-*terdecies* del medesimo decreto.

II - Illegittimità costituzionale del provvedimento n. 394 del 2015 nella sua formulazione comprensiva degli allegati 1 e 2, in relazione all'art. 3 della Costituzione (principio di uguaglianza ragionevolezza).

Lamenta parte ricorrente l'arbitrarietà del calcolo del consumo equivalente rappresentando il trattamento preferenziale riservato al tabacco da inalazione senza combustione, comunque pregiudizievole, in quanto contenente nicotina, per la salute umana.

III - Illegittimità costituzionale del provvedimento n. 394 del 2015 nella sua formulazione comprensiva degli allegati 1 e 2, in relazione all'art. 53 della Costituzione (principio di capacità contributiva) e all'art. 97 della Costituzione (principio di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione).

Si riporta parte ricorrente, sul punto, alle argomentazioni già spese nel ricorso introduttivo del giudizio.

IV - Illegittimità costituzionale del provvedimento n. 394 del 2015 nella sua formulazione comprensiva degli allegati 1 e 2, in relazione all'art. 41 della Costituzione (principio di libertà di iniziativa economica privata).

Nel favorire la contestata norma ed i gravati provvedimenti il mercato tradizionale del fumo, sarebbe violato il principio di libertà di iniziativa economica privata.

V - Violazione del principio di concorrenza sancito dall'art. 41 della Costituzione, e dei principi comunitari sulla libera concorrenza sanciti dall'art. 3 del Trattato CE, dagli articoli 119 e 120 del TFUE e dal Protocollo sul mercato interno e sulla concorrenza allegato al Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007.

Il carattere penalizzante dell'imposta sarebbe suscettibile, secondo parte ricorrente, di falsare la dinamica del mercato interno.

VI - Violazione del principio costituzionale di tutela della salute di cui all'art. 32 della Costituzione.

Nel rinviare a quanto già dedotto con ricorso, denuncia parte ricorrente il trattamento preferenziale riservato ai tabacchi da inalazione senza combustione, più dannosi rispetto alle sigarette elettroniche.

Con ulteriore ricorso per motivi aggiunti - proposto a seguito della pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale n. 83 del 14 aprile 2015, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 nel testo originario, antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lettera f), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188, nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella



misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo - parte ricorrente ha impugnato la nota dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. 65527 R.U. del 23 giugno 2015.

Con tale nota viene precisato che la sentenza della Costituzionale n. 83 del 2014 ha dichiarato illegittime disposizioni che non trovano più applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2015 e che sono diverse da quelle dettate dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 sia quanto ad oggetto, base imponibile, natura e misura dell'imposizione che dunque sfuggono alla portata della sentenza della Consulta, affermando che le nuove disposizioni trovano quindi applicazione quanto ad assoggettamento ad imposta di qualsiasi prodotto liquido che abbia la caratteristica di poter essere inalato.

Con riferimento allo scenario delineato dalla pronuncia della Consulta e dalla interpretazione che ne ha effettuato l'Agenzia, sostiene parte ricorrente che tale pronuncia, nell'escludere la possibilità di assoggettare ad accisa il consumo di liquidi non contenenti nicotina, avrebbe dovuto determinare il venir meno dei gravati provvedimenti nella parte in cui sottopongono alla medesima tassazione i liquidi contenenti nicotina e quelli privi di nicotina, e ciò sulla base di un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, laddove invece l'Amministrazione, con la gravata nota, ha stabilito che qualsiasi liquido idoneo ad essere inalato debba essere assoggettato ad imposizione.

Contesta, quindi, parte ricorrente tale circolare del 23 giugno 2015 dell'Agenzia, articolando, a sostegno dell'azione, i seguenti motivi aggiunti ed integrativi:

I - Illegittimità della circolare interpretativa n. 65527 del 2015 in relazione agli articoli 3 (principio di uguaglianza e ragionevolezza), 53 (principio di capacità contributiva), 97 (principio di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione), 41 (principio di libertà di iniziativa economica privata), e 32 (principio di tutela della salute).

Sostiene parte ricorrente come la formulazione, attualmente in vigore dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, sia in contrasto con i precetti costituzionali di cui agli articoli 3, 41, 53 e 97 della Costituzione come declinati nella recente sentenza n. 83 del 2015 della Corte costituzionale con riferimento alla previgente formulazione della norma, che precludono la possibilità di assoggettare ad accisa liquidi non contenenti tabacco.

II - Violazione del principio di concorrenza sancito dall'art. 41 della Costituzione, e dei principi comunitari sulla libera concorrenza sanciti dall'art. 3 del Trattato CE, dagli articoli 119 e 120 del TFUE e dal Protocollo di sul mercato interno e sulla concorrenza allegato al Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007.

Ripropone parte ricorrente le medesime argomentazioni già svolte al riguardo.

Si sono costituiti in resistenza gli intimati Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle dogane e dei monopoli e Presidenza del Consiglio dei ministri che, dopo aver illustrato il quadro normativo di riferimento nella, sua evoluzione nel tempo e le caratteristiche del mercato delle sigarette tradizionali, delle sigarette elettroniche contenenti liquidi e delle sigarette elettroniche contenenti solidi, hanno sostenuto con articolate contro-deduzioni, l'infondatezza di tutti i motivi di censura dedotti da parte ricorrente, chiedendo il rigetto delle proposte azioni.

Ha spiegato atto di intervento ad opponendum la società Philip Morris Italia S.r.l., la quale commercializza prodotti del tabacco da inalazione senza combustione di cui all'art. 39-*bis*, comma 1, lettera e-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, con riferimento ai quali la gravata determinazione del 24 dicembre 2014 stabilisce le procedure tecniche per la determinazione del consumo equivalente, difendendo, anche con memoria successivamente depositata, la legittimità dei gravati atti nonché la conformità alla Costituzione della norma di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995.

Ha spiegato atto di intervento ad adiuvandum la Fisel-Confesercenti sostenendo, con articolata argomentazioni, la fondatezza delle censure sollevate da parte ricorrente.

Con ordinanza collegiale n. 2900/2015, adottata in sede cautelare, è stato sospeso il pagamento dell'imposta prevista dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, limitatamente all'importo relativo ai liquidi non contenenti nicotina.

Le parti del giudizio hanno ulteriormente sviluppato le proprie argomentazioni in memorie successivamente deposte, insistendo, ciascuna, nelle proprie richieste.

Alla pubblica udienza del 4 novembre 2015 la causa è stata chiamata e, sentiti i difensori delle parti presenti, trattenuta per la decisione, come da verbale.



DIRITTO

1 - Per come più in dettaglio esposto in parte narrativa, con il ricorso in esame e con i successivi motivi aggiunti vengono impugnate le determinazioni assunte dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli - meglio indicate in epigrafe nei loro estremi - con cui è stata data attuazione alle disposizioni contenute nell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 (recante il Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi), come inserito, nell'ambito della delega fiscale di cui alla legge n. 23 del 2014, dall'art. 1, comma 1, lettera *f*), n. 1), del decreto legislativo n. 15 dicembre 2014, n. 188 (recante disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'art. 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23, quest'ultimo recante appunto norme in materia di delega fiscale), con efficacia dal 1° gennaio 2015.

Dispone tale comma 1-*bis* dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 che: "I prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219, e successive modificazioni, sono assoggettati ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette rilevato ai sensi dell'art. 39-*quinquies* e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in ragione del tempo medio necessario, in condizioni di aspirazione conformi a quelle adottate per l'analisi dei contenuti delle sigarette, per il consumo di un campione composto da almeno dieci tipologie di prodotto tra quelle in commercio, di cui sette contenenti diverse gradazioni di nicotina e tre con contenuti diversi dalla nicotina, mediante tre dispositivi per inalazione di potenza non inferiore a 10 watt. Con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è indicata la misura dell'imposta di consumo, determinata ai sensi del presente comma. Entro il primo marzo di ogni anno, con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è rideterminata, per i prodotti di cui al presente comma, la misura dell'imposta di consumo in riferimento alla variazione del prezzo medio ponderato delle sigarette. Dalla data di entrata in vigore del presente comma cessa di avere applicazione l'imposta prevista dal comma 1, le cui disposizioni continuano ad avere applicazione esclusivamente per la disciplina delle obbligazioni sorte in vigenza del regime di imposizione previsto dal medesimo comma".

Con tale norma viene quindi prevista la sottoposizione ad imposta di consumo dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, nella misura del 50% dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, demandando all'Agenzia delle dogane e dei monopoli di stabilire apposite procedure tecniche per la determinazione del tempo medio di consumo delle sigarette tradizionali e della equivalenza di consumo convenzionale dei liquidi con le sigarette tradizionali in ragione del tempo medio necessario per il consumo di un campione di liquidi formato da almeno 10 tipologie di prodotto in commercio, di cui 7 contenenti diverse gradazioni di nicotina e 3 senza nicotina, con 3 dispositivi da inalazione di potenza non inferiore a 10 watt.

All'Agenzia delle dogane e dei monopoli viene, altresì, demandato il compito di determinare la misura dell'imposta di consumo dovuta per tali prodotti sulla base delle risultanze di tali procedure tecniche.

Con determinazione del 24 dicembre 2014 - gravata con il ricorso principale - l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha quindi definito, in attuazione della illustrata norma primaria, le procedure tecniche per la determinazione dell'equivalenza di consumo convenzionale tra le sigarette e i liquidi da inalazione senza combustione.

Con successiva determinazione dirigenziale del 20 gennaio 2015 - anch'essa impugnata - è stata determinata l'imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, nella misura di € 0,37344 il millilitro, tenuto conto del tempo medio di consumo di un campione delle cinque marche di sigarette più vendute, determinato in base alle procedure tecniche definite con il provvedimento del 24 dicembre 2014, individuato in misura pari a 37,91 secondi per sigaretta, e del tempo medio di consumo di un campione composto, come previsto dal citato art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, da dieci tipologie di prodotto liquido da inalazione tra quelle in commercio, di cui 7 con diverse gradazioni di nicotina e 3 con contenuti diversi dalla nicotina, mediante dispositivi per inalazione di potenza di 10, 20 e 30 watt, individuando tale tempo medio di consumo, in esito alle operazioni compite sulla base delle procedure tecniche di cui al provvedimento del 24 dicembre 2014, in 213,59 secondi per millilitro.

Su tali basi, è stata stabilita l'equivalenza di 1 milligrammo di prodotto liquido da inalazione al consumo di 5,63 sigarette ed è stata calcolata, conseguentemente, l'imposta nella misura di € 0,37344 il millilitro.

Avverso tali provvedimenti parte ricorrente deduce una articolata serie di censure, volte a denunciare l'illegittimità di tali atti per vizi propri, nonché l'irrazionalità della sottoposizione delle sostanze liquide da inalazione senza combu-



stione prive di nicotina al medesimo regime impositivo previsto per le sostanze liquide contenenti nicotina, censurando quindi la norma primaria introdotta con il comma 1-bis, dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 che tale assoggettamento prevede, sotto il profilo della sua non conformità ai principi costituzionali.

2 - Il Collegio - anticipando conclusioni che, alla luce delle considerazioni che si andranno ad esporre, intende trarre - ritiene rilevante e non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale della citata norma con riferimento agli articoli 3, 23, 32, 53 e 97 della Costituzione, nei termini di seguito indicati, e, previo positivo riscontro della rilevanza della questione, ritiene di dover adottare ordinanza di rimessione della questione alla Corte Costituzionale, in tal modo sollecitando il vaglio della Consulta.

Dovendo al riguardo preliminarmente rilevarsi che la Consulta, con riferimento al testo dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, nel testo antecedente alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 188 del 2014, con sentenza n. 83 del 14 aprile 2015 - intervenuta nelle more del presente giudizio - ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo.

Tanto premesso, rileva il Collegio, avuto riguardo alla verifica della condizione di ammissibilità dell'incidente di costituzionalità - rappresentata dalla rilevanza nel presente giudizio della questione di illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater*, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 504 del 1995, come inserito dal decreto legislativo 15 dicembre 2014 n. 188, in quanto strumentalmente necessaria alla definizione della causa - che la sottoposizione alla medesima imposta di consumo di, indistintamente, tutti i prodotti liquidi da inalazione senza combustione, senza alcuna differenziazione tra quelli contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, è prevista a livello di fonte primaria dalla citata disposizione, sospettata di illegittimità costituzionale, laddove gli atti impugnati con ricorso introduttivo del giudizio e con motivi aggiunti sono vincolati nel loro contenuto quanto alla applicazione della medesima misura di imposta a tutti i prodotti liquidi da inalazione senza combustione, aventi o meno contenuto di nicotina.

È, difatti, lo stesso Legislatore che ha previsto un identico regime impositivo per le sostanze liquide contenenti nicotina e per quelle senza contenuto di nicotina, così inequivocabilmente delimitando l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta di consumo, riferita espressamente ai "prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali", in tal modo vincolando la successiva attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli - alla quale è stato demandato unicamente il compito di determinate le procedure tecniche per la determinazione del consumo equivalente convenzionale e di stabilire, sulla base dei relativi risultati, la misura dell'imposta - che, al riguardo, si è limitata a dare applicazione alla norma primaria.

Non avendo, pertanto, l'Amministrazione alcun potere di disciplinare diversamente da quanto previsto dalla norma primaria l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta, la questione inerente la legittimità dell'assoggettamento ad un medesimo regime impositivo sia delle sostanze liquide contenenti nicotina sia delle sostanze liquide che ne sono prive non può essere risolta nell'ambito del giudizio impugnatorio proposto avverso le gravate determinazioni - costituenti sul punto meri atti applicativi della norma primaria - non essendo tale scelta riconducibile all'esercizio di discrezionalità amministrativa sindacabile in questa sede di legittimità, ma trattasi invece di questione che investe direttamente la norma primaria, come dettata dall'art. 62-*quater*, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 504 del 1995.

In ciò risiede la rilevanza della questione di illegittimità costituzionale della norma in esame, potendo la sospettata illegittimità dell'introduzione di un medesimo regime fiscale anche per i prodotti non contenenti nicotina essere risolta solo attraverso l'assoggettamento al vaglio della Consulta della relativa questione.

Deve, inoltre, aggiungersi, sempre in punto di rilevanza della questione, che la resistente Agenzia, con la nota del 23 giugno 2015 - gravata con motivi aggiunti - ha ritenuto la non incidenza della citata sentenza della Corte costituzionale n. 83 del 2015 quanto alla sottoposizione ad imposta di qualsiasi prodotto liquido idoneo ad essere inalato, anche se privo di nicotina - come previsto dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* citato - ritenendo tale sentenza riferibile esclusivamente alle diverse precedenti norme non più in vigore, sostituite dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995, che reca disposizioni diverse quanto ad oggetto, base imponibile, natura e misura dell'imposizione, ritenendo su tale base che i prodotti non contenenti nicotina sono legittimamente sottoposti all'imposizione prevista dalla attuale disciplina normativa.

Il che attesta che la questione inerente la legittimità dell'imposizione della medesima tassazione anche ai prodotti liquidi non contenenti nicotina non può essere risolta alla luce delle statuizioni contenute nella citata sentenza della Corte costituzionale - che riguarda norme diverse - stante la posizione assunta al riguardo dall'Amministrazione, con determinazione il cui vaglio di legittimità non potrebbe comunque condurre alla soluzione di tale questione, non potendo l'Amministrazione disapplicare una norma di legge tuttora vigente.



Aggiungasi che i vizi dedotti da parte ricorrente avverso il nuovo regime di imposizione fiscale, con particolare riferimento all'ambito di applicazione dell'imposta, possono essere risolti unicamente attraverso la proposizione della questione di legittimità costituzionale della norma che tale regime ha introdotto.

Il chiaro tenore letterale di tale norma, che espressamente riferisce l'imposta di consumo sia a prodotti liquidi contenenti nicotina che a prodotti liquidi non contenenti nicotina, preclude la possibilità per il Giudice di esperire un'attività interpretativa volta ad attribuire alla norma un significato conforme alla Costituzione, anche alla luce della recente pronuncia della Consulta, risultando quindi la rimessione della questione alla Corte costituzionale una scelta necessitata, tenuto conto che nella gradata elaborazione logica delle questioni sollevate con il ricorso in esame, riveste priorità giuridica, oltre che logica, la preliminarmente disamina dei profili inerenti la dedotta illegittimità della sottoposizione dei prodotti non contenenti nicotina alla medesima imposizione prevista per travolgere gli atti amministrativi impugnati che, sul punto, sono meramente applicativi della norma che tale regime impositivo ha introdotto.

3 - Poste le illustrate considerazioni in ordine alla rilevanza della questione di legittimità costituzionale, avuto riguardo al profilo inerente la sua non manifesta infondatezza, osserva il Collegio quanto segue.

Va preliminarmente precisato, quanto ad inquadramento del contesto in cui si iscrive la questione in esame, che la norma dettata dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 è stata introdotta, per come dianzi già esposto, con il decreto legislativo n. 188 del 15 dicembre 2014, con il quale viene stabilito che a decorrere dall'entrata in vigore di detto comma cessa di trovare applicazione l'imposta prevista dal comma 1 di tale articolo.

Con riferimento alla norma contenuta nel comma 1 del citato art. 62-*quater*, introdotta dall'art. 11, comma 22, del decreto-legge n. 76 del 2013 - comma che dispone che i prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonee a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo, sono assoggettati ad imposta di consumo nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico - questa Sezione, con ordinanze n. 4510 e n. 4511 del 2014, ha sollevato questione di legittimità costituzionale nella parte in cui viene assoggettata alla preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle dogane dei monopoli la commercializzazione dei prodotti succedanei dei prodotti da fumo e sottopone, a decorrere dal 1° gennaio 2014, i medesimi prodotti ad imposta di consumo nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 83 del 2015, la cui pubblicazione è intervenuta nelle more del presente giudizio, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 nel testo antecedente alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 188 del 2014, nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo, ritenendo tale disposizione in contrasto con il parametro di cui all'art. 3 della Costituzione, stante la rilevata intrinseca irrazionalità dell'assoggettamento ad un'aliquota unica e indifferenziata di una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo nonché per contrasto con la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione.

Benché le disposizioni introdotte con il decreto legislativo n. 188 del 2014, che ha inserito il comma 1-bis all'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995, siano diverse da quelle dichiarate incostituzionali dalla Consulta con la citata sentenza - essendo stata eliminata la sottoposizione ad imposta di consumo dei dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che consentono il consumo dei prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonee a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati ed essendo stata modificata la determinazione dell'imposta di consumo per i liquidi da inalazione senza combustione contenenti o meno nicotina, che vengono ora assoggettati ad imposta di consumo in misura pari al 50% dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette sulla base dell'equivalenza di consumo convenzionale determinata secondo apposite procedure tecniche la cui definizione è demandata all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, laddove in precedenza l'imposta di consumo era stabilita nella misura pari al 58,5% del prezzo di vendita al pubblico - ritiene il Collegio che anche la nuova disciplina fiscale sia affetta dai medesimi vizi di incostituzionalità rilevati dalla Consulta nella citata sentenza n. 83 del 2015.

Ed invero, analogamente a quanto previsto dal previgente testo dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 - come introdotto dal decreto-legge n. 76 del 2013 - comma 1-bis di tale articolo, introdotto dal decreto legislativo n. 188 del 2014, assoggetta ad un medesimo regime fiscale e ad una medesima misura di imposta di consumo sia prodotti liquidi da inalazione senza combustione contenenti nicotina sia prodotti liquidi senza nicotina.

Con particolare riferimento all'assoggettamento ad imposta di consumo di qualsiasi sostanza, anche non contenente nicotina, la Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 83 del 2015, ha ravvisato la violazione del parametro della ragionevolezza per effetto della "indiscriminata sottoposizione ad imposta di qualsiasi prodotto contenente altre "sostanze", diverse dalla nicotina, purché idoneo a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio, che ne consentono il consumo, e in definitiva di prodotti che non hanno nulla in comune con i



tabacchi lavorati” riscontrando, ulteriormente, la violazione del parametro di cui all’art. 3 della Costituzione in ragione della “intrinseca irrazionalità della disposizione che assoggetta ad un’aliquota unica indifferenziata una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo”, tenuto conto che “mentre il regime fiscale dell’accisa con riferimento al mercato dei tabacchi, trova la sua giustificazione nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo, tale presupposto non è ravvisabile in relazione al commercio di prodotti contenenti “altre sostanze”, diverse dalla nicotina, idonee a sostituire il consumo del tabacco, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio che ne consentono il consumo”.

Appare utile riportare anche gli ulteriori passaggi cui la Corte ha affidato il proprio giudizio, laddove si afferma che risulta “del tutto irragionevole l’estensione, operata dalla disposizione censurata, del regime amministrativo e tributario proprio dei tabacchi anche al commercio di liquidi aromatizzati e di dispositivi per il relativo consumo, i quali non possono essere considerati succedanei del tabacco.”.

La Consulta, nella citata sentenza, ha inoltre ravvisato il contrasto della norma censurata con l’art. 23 della Costituzione quanto alla nozione, ivi contenuta, di idoneità a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, riferita ai prodotti non contenenti nicotina, oltre che ai dispositivi che ne consentono consumo, in quanto viene in tal modo affidata ad una valutazione soggettiva ed empirica l’individuazione della base imponibile con conseguente indeterminatezza della stessa stante la mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi, idonei ad indirizzare la discrezionalità amministrativa nella fase di attuazione della normativa primaria con ciò risultando violata la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte, di cui all’art. 23 della Costituzione, non essendovi elementi dai quali ricavare, anche in via indiretta, i criteri e i limiti volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo.

Il Collegio ritiene di dover riproporre, a sostegno della questione di illegittimità costituzionale dell’art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, che intende sollevare, le considerazioni svolte dalla Consulta, come sopra riferite, recando la norma in esame la medesima indiscriminata sottoposizione ad aliquota unica ed in differenziata di sostanze eterogenee, accomunando i liquidi contenenti nicotina a quelli che ne sono privi, identificati sulla base della sola caratteristica di poter essere inalati senza combustione.

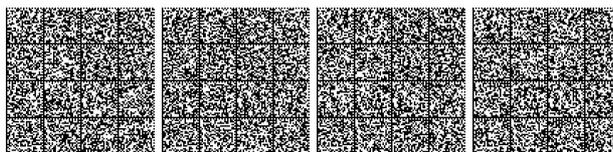
Nella nuova definizione dell’ambito oggettivo di applicazione della norma sospettata di incostituzionalità si perde la qualificazione - contenuta invece nel testo previgente dell’art. 62-*quater*, comma 1, del decreto legislativo n. 504 del 1995 - della loro idoneità a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, il che, nel rendere ancor più generici i criteri di individuazione dell’oggetto dell’imposizione, rinvia implicitamente a tale qualificazione, tenuto conto che l’art. 62-*quater* in esame è intitolato ai “prodotti succedanei dei prodotti da fumo”, ed alla luce delle difese spese dalle resistenti Amministrazioni, volte a giustificare la prevista impostazione in quanto riferita ad un’unica domanda - di fumo in senso stretto e di inalazione - indipendentemente del fatto che si assuma o meno nicotina.

Viene in tal modo valorizzata la capacità sostitutiva dell’assunzione di un prodotto rispetto al fumo tradizionale a base di tabacco, in tal modo riproponendosi la definizione empirica e soggettiva sottesa alla previgente norma dichiarata incostituzionale, con conseguente indeterminatezza della base imponibile in violazione dell’articolo 23 della Costituzione, e vengono irragionevolmente accomunati, ai fini della sottoposizione ad un medesimo trattamento impositivo, sostanze tra loro radicalmente diverse, non potendo essere assimilati tra loro liquidi contenenti nicotina - potenzialmente idonei a sostituire il consumo del tabacco tradizionale - e liquidi privi di tale sostanza, caratterizzati unicamente dalla presenza di basi neutre o aromi naturali, quindi privi di nocività ed idonei a creare dipendenze dalla nicotina, che pertanto, in ragione delle diverse conseguenze sulla salute, sfuggono alla possibilità di avvicinamento alle sostanze nicotiniche ai fini della previsione di un medesimo trattamento impositivo, discendendo la succedaneità dei liquidi non contenenti nicotina rispetto alle sigarette tradizionali unicamente da scelte di tipo soggettivo dei consumatori, e che come tale prescinde da caratteristiche ontologiche del prodotto.

Sotto tali profili pertanto, la disciplina sopravvenuta, come recata dall’art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 188 del 1995, non risulta rispettosa dei principi affermati dalla Consulta nella sentenza n. 83 del 2015, né appare essere conforme ai parametri ivi indicati, piuttosto dovendo ritenersi che tale disciplina replichi i medesimi vizi riscontrati dalla Consulta con riferimento alla precedente normativa.

Trattasi di considerazioni che conservano la loro validità pur a fronte delle novità recate dalla nuova disciplina rispetto a quella precedente, come riferite alla circostanza che l’entità dell’imposizione è parametrata alla quantità di prodotto - stabilita sulla base di un giudizio di equivalenza di consumo rispetto alle sigarette tradizionali - e non più al prezzo di vendita, e stabilita nella misura del 50% dell’accisa gravante sull’equivalente delle sigarette, misura che in qualche modo attesta il favor del Legislatore nei confronti del fumo elettronico rispetto al fumo tradizionale.

Tuttavia l’aver il Legislatore riconosciuto un’imposta sui liquidi da inalazione senza combustione pari da metà delle accise gravanti sulle sigarette tradizionali, nel testimoniare un implicito giudizio di minor disvalore del fumo



elettronico rispetto a quello di queste ultime, si risolve in un ulteriore indice di irrazionalità della normativa in esame, non potendo tale giudizio di minor disfavore - riconducibile alla minore nocività per la salute del fumo aspirato da sigarette elettroniche - essere indirizzato indistintamente alle sostanze contenenti nicotina e a quelle che ne sono prive.

In relazione al parametro di cui all'art. 32 della Costituzione e alla tutela della salute - nonchè alla luce dei parametri che devono assistere l'esercizio della discrezionalità legislativa - appare invero irragionevole ed irrazionale riservare il medesimo trattamento impositivo - la cui applicazione, oltre che rispondere ad esigenze di recupero delle entrate erariali a fronte della loro erosione per effetto dell'ingresso nel mercato delle sigarette elettroniche, risponde altresì ad una politica fiscale disincentivante il consumo, analogamente a quanto avviene per le accise - previsto per i liquidi contenenti nicotina, anche a prodotti privi di nicotina e contenenti mere sostanze aromatizzanti, in genere di natura alimentare, nei confronti dei quali non vi sono evidenze scientifiche circa la loro dannosità per la salute e nei cui confronti, quindi, non vi è ragione di applicare una politica fiscale disincentivante che invece può trovare giustificazione nei confronti dei liquidi contenenti nicotina.

Se, dunque, appare coerente con i parametri costituzionali dettati in materia di tutela della salute l'applicazione di un regime impositivo che abbia la funzione di disincentivare il consumo di nicotina attraverso la aspirazione senza combustione di sostanze liquide, e se parimenti trova ragionevole giustificazione l'applicazione a tali liquidi di un'imposta di consumo pari al 50% dell'accisa sulle sigarette stante la loro minore dannosità rispetto a queste ultime, non è ravvisabile alcuna coerenza interna né alcuna ragionevolezza nell'applicazione di tale medesimo regime fiscale anche ai liquidi che non contengono nicotina per i quali non vi è alcuna evidenza circa la dannosità per la salute e che sono caratterizzati dalla presenza, per lo più, di sostanze neutre e aromi alimentari.

L'aver il Legislatore accomunato i liquidi da inalazione senza combustione privi di nicotina a quelli contenenti nicotina contrasta, inoltre, con la politica legislativa nazionale e comunitaria di lotta al tabagismo come obiettivo primario degli Stati membri, così come contrasta con l'impianto pattizio internazionale, tenuto conto, altresì, che l'Unione Europea considera la politica fiscale uno strumento consentito ed utile per tutelare la salute (Raccomandazione del Consiglio del 2 dicembre 2002, n. 2003/54/CE; Raccomandazione del Consiglio 30 novembre 2009, n. 2009/C296/0; Convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità - OMS - per la lotta al tabagismo del 21 maggio 2003, ratificata con legge 18 marzo 2008, n. 75; Direttiva del Consiglio relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato n. 2011/64/UE.).

Né, a diversamente ritenere, può rilevare, al fine di giustificare la considerazione unitaria adottata dal Legislatore dei liquidi contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, la nocività della gestualità - invocata dalla difesa delle parti resistenti - quale comportamento simile al fumo da tabacco, trattandosi di considerazione priva di qualsivoglia appiglio scientifico che impinge genericamente in ambiti psicologici e sociologici.

La contraddittorietà intrinseca della disposizione in esame trova conferma ed emerge in modo evidente alla lettura della relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 188 del 2014 - che ha introdotto il comma 1-bis in esame - in cui si afferma, con riferimento alle sigarette elettroniche, che l'applicazione di un'imposta commisurata a quella delle sigarette ma in misura ridotta trova il proprio fondamento nella loro minore nocività rispetto a queste, pur non essendovi una definitiva certezza scientifica circa il fatto che la sigaretta elettronica non presenti alcun rischio per la salute dell'uomo ovvero che costituisca un presidio utile alla disassuefazione dal tabagismo.

La condivisibile differenziazione - riferita nella citata relazione - quanto a regime impositivo, tra sigarette tradizionali e sigarette elettroniche in ragione del loro rispettivo grado di dannosità per la salute, si traduce in un indice di irragionevolezza della mancata ulteriore differenziazione tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi, dovendo piuttosto l'imposta, coerentemente con la *ratio* alla stessa sottesa come dichiarata nella citata relazione, essere ulteriormente graduata in relazione alla presenza o meno di nicotina, non potendo le due categorie di prodotti essere accomunate tra loro senza incorrere in profili di incoerenza ed irragionevolezza, in violazione dei principi affermati negli articoli 3 e 32 della Costituzione.

Irrilevante e comunque priva di idoneo fondamento è la considerazione, invocata dalle resistenti Amministrazioni, che il fumo da sigaretta elettronica, con o senza nicotina, sia riconducibile ad un'unica domanda, contrastando tale affermazione con la considerazione che la nicotina crea, a differenza di altre sostanze dipendenza nel suo consumatore.

La logica che presiede l'imposizione tributaria in esame conosce, quindi, un punto di rottura laddove il regime impositivo viene indirizzato indistintamente a tutte le sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, non sussistendo alcuna finalità che ne giustifichi il trattamento unitario e venendo quindi a mancare la razionalità complessiva del sistema impositivo.

Non è, difatti, possibile rinvenire la ragionevolezza e la coerenza della base giuridica dell'individuazione dei prodotti succedanei al fumo, cui all'art 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995, che implica il concetto di sostituzione nel consumo, in tal modo assogettando medesima imposizione sostanze diverse contenenti o meno nico-



tina - che vengono ricondotte ad una comune categoria di consumi analoghi sulla base di mere supposizioni o di dati empirici, laddove, invece, non può esservi identità di bisogni sottostanti il consumo dei diversi prodotti - segnatamente delle sigarette tradizionali, dei prodotti contenenti nicotina e di quelli privi di nicotina - e non potendo quindi farsi ricorso al concetto di sostituzione equivalente, che sola potrebbe rendere ragionevole e proporzionata l'imposta di consumo sui prodotti da inalazione, anche senza nicotina, calibrata in maniera analoga, ma non identica, a quella delle accise sulle sigarette.

Il principio di sostituzione equivalente non può, invero, poggiare sull'analogia di comportamenti quanto a gestualità evocativa del fumo e sulla assimilazione del vapore della sigaretta elettronica al fumo da sigaretta - affermate dalle resistenti Amministrazioni - stante la diversità ontologica dei prodotti, la diversità dei sottostanti bisogni e la diversità degli effetti del consumo di nicotina, assenti nell'inalazione di prodotti senza nicotina.

Il rilievo attribuito, ai fini della soggezione ad imposta, alla mera idoneità del prodotto ad essere inalato, indipendentemente dalla sua composizione - per come anche affermato nella nota dell'Agenzia delle Dogane dei Monopoli del 23 giugno 2015, gravata con motivi aggiunti - non appare quindi costituire idoneo presupposto per l'applicazione di un indifferenziato regime impositivo anche a sostanze prive di nicotina, composte da basi neutre o da sostanze aromatizzate.

Pur non venendo in rilievo la sottoposizione dei liquidi da inalazione senza combustione ad accisa - costituente imposta di fabbricazione applicabile secondo le regole comunitarie di cui alla Direttiva 118/2008/CE a prodotti energetici ed elettricità, all'alcol, bevande alcoliche e tabacchi lavorati - ma ad imposta di consumo, non armonizzata a livello europeo, seppur commisurata, nella sua quantificazione, all'accisa sulle sigarette tradizionali, va valorizzata la considerazione che il regime fiscale dell'accisa con riferimento al mercato dei tabacchi trova la sua giustificazione - per come affermato dalla Consulta nella sentenza n. 83 del 2015 - nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo. Tale presupposto non è invece ravvisabile in relazione al commercio di prodotti non contenenti nicotina, seppur ritenuti idonei a sostituire il consumo del tabacco, il che rende irragionevole l'applicazione a tali prodotti del medesimo regime impositivo previsto per le sostanze contenenti nicotina.

Né sono ravvisabili valide ragioni - sanitarie o di interesse pubblico - per disincentivare, attraverso l'imposizione tributaria, il consumo di liquidi non contenenti nicotina, con conseguente contrasto della scelta legislativa con i parametri dettati dagli articoli 3 e 32 della Costituzione.

La uniforme tassazione anche dei liquidi vaporizzabili non contenenti nicotina tende inoltre, a favorire il consumo della nicotina e delle sigarette tradizionali, in contrasto con il complessivo scenario, anche comunitario, volto a combattere il tabagismo in ragione dei suoi effetti nocivi per la salute, con omessa considerazione della suscettibilità della sigaretta elettronica non contenente nicotina a costituire utile strumento ai disassuefazione dal tabagismo.

Inoltre, la rilevanza della presenza o meno di nicotina nei liquidi vaporizzabili e la distinzione tra tali tipologie di liquidi conoscono già riconoscimento nell'ordinamento, riferendosi il divieto di vendita a soggetti minori di 16 anni - di cui all'ordinanza del Ministero della Salute del 4 agosto 2011 - unicamente ai vaporizzatori contenenti nicotina.

Deve ulteriormente rilevarsi che l'applicazione delle accise e, più in generale, delle imposte sui consumi, può avere non solo funzione di gettito fiscale, ma può anche perseguire finalità extrafiscali strumentali a scelte di carattere politico - economico.

La finalità delle imposte speciali sui consumi può essere, in particolare, quella di disincentivare il consumo di beni che generano esternalità negative a danno della collettività, ovvero soltanto quella di aumentare le entrate pubbliche senza eccessivi costi di accertamento e di riscossione.

Sul piano economico, e dal punto di vista della equità distributiva, esse hanno effetti regressivi o progressivi a seconda delle tipologie di consumo e della elasticità delle curve di domanda e di offerta.

Nel caso di beni voluttuari, come l'alcol e il tabacco, è stato rilevato che, trattandosi di beni che generano dipendenza, i consumatori non riescono a decidere la quantità di consumo in modo razionale, con la conseguenza che, a parità dell'onere tributario, i soggetti basso reddito percepiscono un sacrificio dell'imposta maggiore rispetto ai soggetti ad alto reddito.

L'imposta speciale sul consumo di beni voluttuati di questo tipo avrebbe perciò ragione d'essere soltanto se finalizzata a ridurre il consumo di tali beni e non anche per la loro qualità di beni secondari o di lusso.

Dal punto di vista giuridico - costituzionale, si è poi osservato che il presupposto giuridico - formale delle accise e delle imposte sui consumi, e cioè il fatto del consumo, può includere elementi patrimoniali non utilizzabili per adempiere all'obbligazione tributaria, ma solo spendibili per soddisfare il bisogno dei contribuenti.



Il consumo, di per sé, non costituisce quindi indice certo di capacità economica in quanto, perché sia tale, occorre presumere che esso sia posto in essere con mezzi derivanti da un reddito, o, comunque, con una ricchezza propria.

Inoltre è difficile stabilire quando, in quali condizioni e in quale misura il carico fiscale si trasferisca effettivamente da un soggetto all'altro, essendo molteplici le variabili economiche, le forze e le condizioni di mercato da cui dipende la traslazione.

Pertanto, per quanto concerne l'imposizione indiretta, una rigorosa applicazione del principio di capacità contributiva, espresso dall'art. 53, comma 1, Cost., condurrebbe a ravvisare l'illegittimità costituzionale di gran parte delle fattispecie assunte a presupposto di tale forma di imposizione.

Secondo parte della dottrina, tuttavia, la capacità contributiva richiesta dall'art. 53, comma 1, Cost., per realizzare il concorso alle spese pubbliche, non deve essere esclusivamente intesa come una capacità espressa da presupposti che richiedono anche elementi di patrimonialità (nel senso della necessaria identificazione del cosiddetto indice potenzialità economica con il patrimonio del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria) bensì in un'ottica meramente distributiva, in cui il soggetto passivo d'imposta è scelto indipendentemente dalla sua forza economica a contenuto patrimoniale e in cui il raggiungimento dell'obiettivo della "giusta imposta" è affidato conseguentemente al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost. e presupposto dall'art. 53, comma 1 Cost.

In sostanza, definendo la funzione fiscale come una vera e propria funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati, si consente al Legislatore ordinario di assumere, quali soggetti passivi di imposta idonei a concorrere alle pubbliche spese, anche coloro che pongono in essere presupposti aventi una rilevanza economico-sociale, ma non necessariamente anche patrimoniale.

L'importante è che, come ritenuto dalla Corte costituzionale, tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, si prestino ad essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti e siano pur sempre misurabili economicamente.

Ad esempio, secondo la sentenza della Corte costituzionale n. 102 del 1993, che richiama la sentenza n. 201 del 1975, per capacità contributiva "deve intendersi l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata senza che spetti al giudice della legittimità delle leggi alcun controllo, se non, ovviamente, sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme".

In tali pronunce (sul punto anche 16 giugno 1964, n. 45, 28 luglio 1976, n. 200; 11 luglio 1989, n. 387) si afferma che il principio di capacità contributiva risponde all'esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in "indici concretamente rilevatori di ricchezza" dai quali sia "razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta".

Queste sentenze vanno poi lette in sintonia con quelle che riconoscono la legittimità costituzionale di presupposti che esprimono una capacità contributiva in termini di mera potenzialità economica.

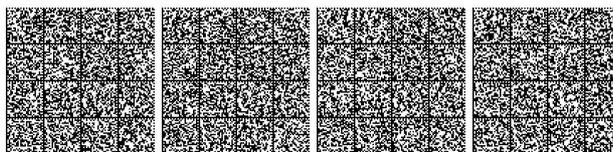
Ad esempio, secondo la sentenza n. 156 del 2001 (in materia di Irap), "rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale" (sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985)".

In pratica, l'art. 53, comma 1 viene applicato dalla Corte costituzionale in maniera congiunta con l'art. 3, "assumendo il principio di uguaglianza quale regola fondamentale ed autosufficiente di congruità che prevale su ogni altra regola attinente ai criteri di riparto dei carichi pubblici".

Secondo tale giurisprudenza, e la dottrina cui si ispira, il legislatore "deve operare il riparto del carico pubblico secondo i criteri di coerenza interna, non contraddittorietà, adeguatezza e non arbitrarietà assicurando che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale".

Coniugando le illustrate coordinate ermeneutiche con la fattispecie in esame, non sembra che la norma dettata dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 sia rispettosa dell'indicato principio che impone che a situazioni fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi, non essendovi identità, per quanto innanzi rilevato, tra l'inalazione di sostanze contenenti nicotina e di sostanze che ne sono invece prive e trovando l'imposta speciale sul consumo di beni voluttuari quali quelli in esame la propria giustificazione nella finalità di riduzione del loro consumo, e non nella loro qualità di beni secondari o di lusso.

Emerge, quindi, il contrasto della norma in esame anche con l'art. 51 della Costituzione, non potendo la finalità di gettito erariale - tenuto conto che da un punto di vista giuridico formale, le imposte speciali sui consumi possono colpire qualunque bene che non sia già sottoposto ad accisa, e ciò anche al solo fine di incrementare le entrate del bilancio dello Stato - sollecitata dalla erosione delle entrate erariali provenienti dalla vendita dei tabacchi per effetto dell'ingresso sul



mercato delle sigarette elettroniche, consentire di non considerare la profonda diversità tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi, quanto ad effetti sulla salute dei consumatori, dovendo il Legislatore farsi carico del principio di proporzionale precauzione della salute, rispetto al quale sarebbe più coerente una disciplina impositiva differenziata tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi, dovendo l'effetto di disincentivo del consumo, riconducibile all'imposizione tributaria, essere indirizzato unicamente o maggiormente ai primi in ragione della diversa graduazione degli effetti che ne discendono, tenuto conto della finalità extrafiscale dell'imposta.

La presenza di nicotina o meno nei liquidi sottoposti ad imposta non può quindi essere irrilevante ai fini della relativa disciplina, altrimenti venendo meno la coerenza interna della norma e la sua ragionevolezza alla luce degli indicati parametri desumibili dagli articoli 3, 32, 51 e 97 della Costituzione.

Pur non dovendo il motivo dell'imposizione identificarsi esclusivamente nel disfavore verso certi prodotti, essendo l'obiettivo di politica fiscale di disincentivare il consumo di sostanze nocive secondario rispetto alla finalità di procurare gettito erariale, tale obiettivo secondario - enfatizzato dalla difesa delle resistenti.

Amministrazioni e presente nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 188 del 2015 laddove si fa riferimento alla minore nocività dei prodotti diversi dalle sigarette rispetto a queste ultime - di tutela della salute secondo il principio di precauzione non risulta coerentemente perseguito con la norma in esame, non essendovi alcuna coerenza tra tale principio e la prevista sottoposizione delle sostanze non contenenti nicotina allo stesso regime impositivo previsto per quelle contenenti nicotina, stanti i riconosciuti effetti nocivi sulla salute derivanti dall'assunzione di nicotina.

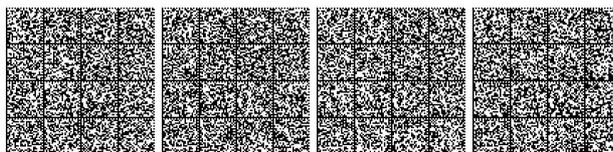
Esiste, difatti, alla luce delle attuali conoscenze scientifiche, una gradazione degli effetti nocivi derivanti, in senso decrescente, dal consumo di sigarette tradizionali, di sigarette elettroniche riempite con sostanze contenenti nicotina e di sigarette elettroniche riempite con sostanze prive di nicotina, con la conseguenza che, se appare giustificata l'applicazione dell'accisa al fumo tradizionale e dell'imposta di consumo nella misura del 50% dell'accisa sull'equivalente consumo di sigarette con riferimento ai liquidi da combustione senza inalazione contenenti nicotina - stante la loro minore nocività rispetto alla sigarette tradizionali, per come affermato nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 188 del 2015 e dalla difesa erariale - l'assenza di differenziazione a livello impositivo, tra questi ultimi e i liquidi non contenenti nicotina interrompe la corrispondenza tra carico impositivo e il grado di nocività delle sostanze inalate, in violazione della riconosciuta finalità extrafiscale dell'imposizione nonché dei principi di ragionevolezza e di tutela della salute, nel loro rapporto di integrazione reciproca che ne deve assicurare il contestuale rispetto, e il cui punto di equilibrio deve essere valutato alla stregua dei criteri proporzionalità e ragionevolezza.

Peraltro, la commisurazione dell'imposta di consumo di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 pari al 50% dell'accisa gravante sulle sigarette tradizionali secondo l'equivalenza di consumo convenzionale, trova la propria *ratio* proprio nella politica fiscale disincentivante a protezione precauzionale della salute, laddove tale finalità viene completamente pretermessa con riferimento ai liquidi privi di nicotina, che non possono essere equiparati, nell'ottica della tutela della salute e secondo parametri di ragionevolezza, ai liquidi contenenti nicotina, irrilevante essendo che vengano in rilievo prodotti asseritamente riconducibili ad un unico mercato di riferimento.

Non potendo la prevista imposizione trova utile giustificazione unicamente nell'intento di recuperare il gettito fiscale proveniente dalla vendita dei tabacchi, eroso a seguito dell'ingresso sul mercato delle sigarette elettroniche, e coinvolgendo tale imposizione anche i profili inerenti la tutela della salute e la finalità extrafiscale dell'imposta, si rende necessario il vaglio di legittimità costituzionale della norma sotto il profilo della ragionevolezza dell'esercizio della discrezionalità legislativa, attraverso la verifica che bilanciamento degli interessi costituzionalmente rilevanti non sia stato realizzato con modalità tali da determinare il sacrificio o la compressione di uno di essi in misura eccessiva o ingiustificata e pertanto incompatibile con il dettato costituzionale, in modo da valutare la ragionevolezza e la proporzionalità delle misure adottate rispetto alle esigenze da soddisfare e alle finalità che intende perseguire.

Né, contrariamente a quanto affermato dalla difesa erariale, una differente imposizione tra i liquidi contenenti nicotina e quelli che ne sono privi integrerebbe un'alterazione del principio di concorrenza, spostando il consumo verso questi ultimi, tenuto conto dell'identità dei produttori e dei canali distributivi delle due tipologie di sostanze e del bilanciamento degli interessi a fronte dell'esigenza di tutela della salute, per la cui tutela l'ordinamento comunitario - per come dianzi accennato - consente agli Stati membri l'adozione di politiche fiscali utili alla salute.

Il profilo della tutela della salute trova rafforzato rilievo alla luce delle disposizioni contenute nella direttiva n. 40/2014/CE sul tabacco e i prodotti correlati approvata dal Parlamento Europeo il 26 febbraio 2014 e dal Consiglio in data 14 marzo 2014, la quale definisce la nozione di «sigaretta elettronica» quale "prodotto utilizzabile per il consumo di vapore contenente nicotina tramite un bocchino o qualsiasi componente di tale prodotto, compresi una cartuccia,



un serbatoio e il dispositivo privo di cartuccia o di serbatoio” (articolo 2, punto 16), mentre definisce «contenitore di liquido di ricarica» come il “flacone che contiene un liquido contenente nicotina utilizzabile per ricaricare una sigaretta elettronica”.

La definizione comunitaria di sigaretta elettronica è quindi inscindibilmente connessa con il consumo di nicotina, stabilendosi, al considerando 36, che qualsiasi disciplina delle sigarette elettroniche e dei relativi contenitori di liquido di ricarica “dovrebbe basarsi su un livello elevato di protezione della salute pubblica”.

Ai sensi della illustrata direttiva - entrata in vigore ma non ancora recepita nell’ordinamento interno e per il cui recepimento non è ancora scaduto il relativo termine - la disciplina della sigaretta elettronica deve quindi ispirarsi alla finalità di apprestare un elevato grado di tutela della salute, e tale finalità è espressamente riconnessa alla sola sigaretta contenente nicotina, per come emerge dalla stringente definizione della sigaretta elettronica, riguardando la direttiva i soli prodotti contenenti nicotina e rimettendo agli Stati membri la responsabilità di adottare norme sugli aromi.

Tale tutela della salute - tenuto conto della clausola di stand still nel periodo antecedente la scadenza del termine per il recepimento della direttiva - non risulta adeguatamente perseguita attraverso la disposizione sospettata di incostituzionalità, la quale parifica, attraverso la sottoposizione al medesimo regime impositivo, i liquidi contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, laddove la rafforzata esigenza di tutela della salute affermata dalla direttiva deve essere realizzata con riferimento ai liquidi contenenti nicotina, non sussistendo analoghe esigenze con riferimento ai liquidi che ne sono privi.

Tali rilievi non consentono, tuttavia, di addivenire ad una interpretazione della norma conforme al diritto, comunitario, permanendo l’esigenza della sua sottoposizione al vaglio della Consulta, non essendo possibile ricavare chiari indici circa la regolazione del settore dei liquidi non contenenti nicotina, rimessa alle scelte degli Stati membri.

Consegue, dalle considerazioni sin qui illustrate, il contrasto dell’art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 con i principi di eguaglianza e di ragionevolezza, anche in materia tributaria, di tutela della salute, della riserva relativa di legge in materia di prestazioni imposte, di capacità contributiva, di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.

Il che giustifica la valutazione di rilevanza e di non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, in relazione agli articoli 3, 23, 32, 51 e 97 della Costituzione, dell’art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, introdotto dall’art. 1, comma 1, lettera *f*), del decreto legislativo n. 188 del 2014, nella parte in cui:

ha sottoposto, a decorrere dalla data di entrata in vigore del comma 1-*bis*, i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all’immissione in commercio come medicinali, ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell’accisa gravante sull’equivalente consumo convenzionale di sigarette determinato sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli, senza operare alcuna distinzione, ai fini della individuazione ed applicazione del regime impositivo tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi.

Si rende conseguentemente necessaria la sospensione del giudizio e la rimessione degli atti alla Corte costituzionale affinché si pronunci sulla questione.

P. Q. M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio Roma - Sezione Seconda, non definitivamente pronunciando sul ricorso n. 31278/2015 R.G., come integrato con motivi aggiunti, così statuisce:

*1) Dichiaro rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli articoli 3, 23, 32, 51 e 97 della Costituzione, la questione di legittimità dell’art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, introdotto dall’art. 1, comma 1, lettera *f*), del decreto legislativo n. 188 del 2014, nella parte in cui:*

*ha sottoposto, a decorrere dalla data di entrata in vigore del comma 1-*bis*, i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all’immissione in commercio come medicinali, ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell’accisa gravante sull’equivalente consumo convenzionale di sigarette determinato sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli, senza operare alcuna distinzione, ai fini della individuazione ed applicazione del regime impositivo, tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi;*

2) Dispone la sospensione del presente giudizio e ordina l’immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;



3) Rinvia ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese di lite all'esito del giudizio incidentale promosso con la presente pronuncia;

4) Ordina che, a cura della Segreteria della Sezione, la presente ordinanza sia notificata alle parti costituite e al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 4 novembre 2015 con l'intervento dei magistrati:

Filoreto D'Agostino - Presidente;

Elena Stanizzi - Consigliere, Estensore;

Carlo Polidori - Consigliere.

Il Presidente: D'AGOSTINO

L'estensore: STANIZZI

16C00194

N. 140

Ordinanza del 16 dicembre 2015 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto da ANAFE - Associazione produttori fumo elettronico ed altri contro Agenzia delle dogane e dei monopoli ed altri.

Imposte e tasse - Imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide.

- Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *f*), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro sucedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23).

IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO PER IL LAZIO

(SEZIONE SECONDA)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 3166 del 2015, integrato da motivi aggiunti, proposto da:

ANAFE - Associazione nazionale produttori fumo elettronico, soc. Flavourart S.r.l., soc. Dyprintech S.r.l., soc. Arbi group S.r.l. in liquidazione volontaria, soc. Smart evolution trading S.r.l., in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentate e difese dagli avv. Fabio Francario, Dario De Blasi, con domicilio eletto presso Fabio Francario in Roma, Piazza Paganica, 13;

contro

Agenzia delle dogane e dei monopoli, Ministero dell'economia e delle finanze, Presidenza del Consiglio dei ministri, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi per legge dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi;

e con l'intervento di *ad adiuvandum*:

Vaporart S.r.l. in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avv. Alberto Gava, con domicilio eletto presso Alberto Gava in Roma, Via S. Maria in Via, 12;

ad opponendum:

— Philip Morris Italia S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avv. G. Cesare Rizza, Marco Zotta, con domicilio eletto presso Giulio Cesare Rizza in Roma, Piazza di Spagna, 15;



per l'annullamento della determinazione dirigenziale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. 0006615 del 20 gennaio 2015 recante «Determinazione dell'aliquota di imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219 e successive modificazioni»;

— di ogni atto preparatorio, presupposto, connesso e consequenziale, con specifico riferimento:

— agli allegati 1 e 2 della determinazione del 20 gennaio 2015;

— alla determinazione dirigenziale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. n. 0104859 del 24 dicembre 2014 avente ad oggetto le procedure tecniche per la determinazione del consumo equivalente di sigarette;

— agli esiti e ai verbali inerenti le procedure di equivalenza ai fini della determinazione dell'imposta;

— alla circolare AAMS prot. n. 104883 del 24 dicembre 2014 inerente il regime dei prodotti liquidi da inalazione;

al decreto ministeriale del 29 dicembre 2014 inerente i prodotti da inalazione senza combustione che assoggetta al regime impositivo di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 anche prodotti da inalazione costituiti da liquidi non contenenti nicotina;

e per ottenere la rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale all'art. 62-*quater*, comma 1 bis, del decreto legislativo n. 504 del 1995 per violazione degli articoli 3, 35, 41, 53 e 97 della Costituzione;

la rimessione alla Corte di giustizia della questione di compatibilità con i principi di diritto europeo dell'art. 62-*quater*, comma 1 bis, del decreto legislativo n. 504 del 1995, nella parte in cui assoggetta ad imposta anche i prodotti da inalazione costituiti da sostanze liquide non contenenti nicotina;

e con ricorso per motivi aggiunti, per l'annullamento

della nota dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. 65527 R.U. del 23 giugno 2015, avente ad oggetto «Quesito» Applicazione dell'imposta di consumo di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo 26 ottobre 1995 n. 504 e successive modificazioni;

della relazione del 25 maggio 2015;

di ogni altro atto connesso, presupposto e consequenziale;

Visti il ricorso, i motivi aggiunti e i relativi allegati;

Viste le memorie difensive;

Visti gli atti di costituzione in giudizio del Ministero dell'economia delle finanze, della Presidenza del Consiglio dei ministri e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli;

Visto l'atto di intervento *ad adiuvandum* spiegato dalla società Vaporart S.r.l.;

Visto l'atto di intervento *ad opponendum* spiegato dalla Philip Morris Italia S.r.l.;

Visti tutti gli atti della causa;

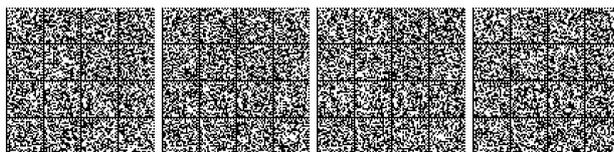
Relatore nell'udienza pubblica del giorno 4 novembre 2015 il consigliere Elena Stanizzi e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

FATTO

Le odierne ricorrenti rappresentano, quanto a legittimazione ad agire, di essere l'una un'associazione rappresentativa degli interessi delle aziende operanti in Italia nella produzione e distribuzione di sigarette elettroniche ed aromi, e le altre operatori economici che svolgono la propria attività nel settore della produzione e commercializzazione di vaporizzatori di liquidi aromatici e non, della loro componentistica, di prodotti strumentali ed accessori all'uso di vaporizzatori.

Illustrate la caratteristiche del c.d. fumo elettronico, consistente nell'inalazione di vapore di soluzioni contenenti o meno nicotina, prodotto da appositi vaporizzatori con batteria ricaricabile, rappresenta parte ricorrente che tale settore — e segnatamente, i prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo — è stato inizialmente assoggettato ad imposta di consumo nella misura del 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico per effetto del decreto-legge n. 76 del 28 giugno 2013 — convertito in legge con legge n. 99 del 2013 — che ha inserito l'art. 62-*quater* nel corpo del decreto legislativo n. 504 del 1995.

La disposizione così recata dall'art. 62-*quater*, coinvolta nei giudizi di impugnazione proposti avverso i relativi atti applicativi, è stata sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale con ordinanze di questa Sezione n. 4510 e n. 4511 del 2014.



In pendenza del giudizio di costituzionalità della norma è stata introdotta, nell'ambito della delega fiscale, una nuova disciplina impositiva del settore del fumo elettronico, attraverso l'inserimento, per effetto del decreto legislativo n. 188 del 2014, del comma 1-*bis* all'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995.

Prevede tale disposizione che: «I prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219, e successive modificazioni, sono assoggettati ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette rilevato ai sensi dell'art. 39-*quinquies* e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in ragione del tempo medio necessario, in condizioni di aspirazione conformi a quelle adottate per l'analisi dei contenuti delle sigarette, per il consumo di un campione composto da almeno dieci tipologie di prodotto tra quelle in commercio, di cui sette contenenti diverse gradazioni di nicotina e tre con contenuti diversi dalla nicotina, mediante tre dispositivi per inalazione di potenza non inferiore a 10 watt. Con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è indicata la misura dell'imposta di consumo, determinata ai sensi del presente comma. Entro il primo marzo di ogni anno, con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è rideterminata, per i prodotti di cui al presente comma, la misura dell'imposta di consumo in riferimento alla variazione del prezzo medio ponderato delle sigarette. Dalla data di entrata in vigore del presente comma cessa di avere applicazione l'imposta prevista dal comma 1, le cui disposizioni continuano ad avere applicazione esclusivamente per la disciplina delle obbligazioni sorte in vigenza del regime di imposizione previsto dal medesimo comma.»

Viene in tal modo introdotta un'imposta sul fumo elettronico il cui importo è determinato sulla base di un criterio di equivalenza di consumo tra le sigarette tradizionali e i liquidi da inalazione senza combustione, demandando all'Agenzia delle dogane e dei monopoli la definizione delle procedure tecniche per la determinazione di tale equivalenza.

In attuazione di tale disposizione, con determinazione del 24 dicembre 2014 — gravata con il ricorso in esame — l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha quindi definito le procedure tecniche per la determinazione dell'equivalenza di consumo convenzionale tra le sigarette e i liquidi in questione. In particolare, viene ivi stabilito, all'art. 2, che ai fini del calcolo del tempo medio di consumo dei prodotti di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, sono sottoposte ad aspirazione, secondo i parametri definiti dalla norma EN ISO 3308/2012 — ovvero attraverso una *smoking machine* settata secondo un protocollo standardizzato — cinque sigarette per ciascuna delle cinque marche più vendute nell'anno solare precedente il mese in cui si effettuano le operazioni di aspirazione.

Vengono, quindi, dettate le regole per il calcolo del tempo medio di consumo delle sigarette tradizionali basate sul numero delle aspirazioni effettuate per il consumo delle sigarette, sulla durata delle aspirazioni, sulla lunghezza delle sigarette consumate durante la fase di aspirazione, individuando il tempo medio di consumo delle sigarette nella somma dei tempi di consumo di ciascuna sigaretta.

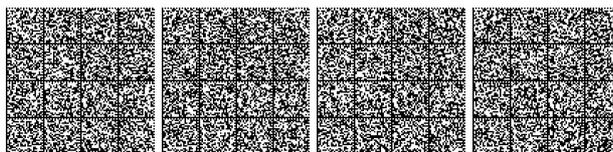
Con riferimento, invece, alla determinazione del tempo medio di consumo dei prodotti da inalazione senza combustione, la gravata determinazione prevede la sottoposizione ad aspirazione di 7 unità di prodotto contenenti nicotina in diverse gradazioni e di 3 unità di prodotto non contenenti nicotina mediante 3 dispositivi con potenza pari, rispettivamente, a 10, 20 e 30 watt stabilendo la corrispondenza tra il tempo medio di consumo di tali prodotti e il tempo complessivo medio del numero di aspirazioni rilevato per il loro consumo.

Viene altresì fissata, in fase di prima applicazione ed in via temporanea e in misura provvisoria, l'imposta di consumo sui prodotti liquidi da inalazione in € 0,333 il millilitro, con previsione di successiva compensazione con la misura stabilita in via definitiva sulla base delle procedure tecniche indicate.

In esito alle prove effettuate secondo le procedure tecniche stabilite con la citata determinazione del 24 dicembre 2014, con successiva determinazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli del 20 gennaio 2015 — anch'essa gravata da impugnazione — nel dare atto dell'esito di tali prove, è stata fissata l'imposta di consumo in € 0,37344 il millilitro.

In relazione a tale nuovo regime impositivo, come delineato dalla art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 de 1995 e dai relativi atti applicativi, solleva parte ricorrente specifiche contestazioni in ordine alla sottoposizione a tassazione di liquidi non contenenti nicotina, sull'assunto che tali prodotti non potrebbero essere ritenuti succedanei del tabacco, censurando altresì le procedure tecniche di individuazione dell'equivalenza del consumo tra sigarette tradizionali e liquidi vaporizzabili in quanto affette da illogicità, irragionevolezza e contraddittorietà, affidando la proposta azione all'articolazione dei seguenti motivi di censura:

I — Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo n. 288 del 2014. Violazione e falsa applicazione della normativa ISO 3308/2012. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di



motivazione e difetto di istruttoria. Arbitrarietà dell'azione amministrativa. Violazione del principio di trasparenza. Manifesta ingiustizia e disparità di trattamento. Irragionevolezza. Violazione dell'art. 97 della Costituzione. Perplessità dell'azione amministrativa.

Lamenta parte ricorrente l'intervenuta violazione, nel calcolo del tempo medio di consumo delle sigarette tradizionali, della normativa tecnica ISO 3308/2012 cui l'Amministrazione si è autovincolata con la determinazione del 24 dicembre 2014 — che trova corrispondenza nella previsione contenuta nell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis* del decreto legislativo n. 504 del 1995, che prevede il ricorso a condizioni di aspirazioni conformi a quelle adottate per l'analisi delle sigarette — affermando, anche con l'ausilio di allegata relazione peritale, che il tempo medio di consumo di una sigaretta, tenuto conto del numero di aspirazioni medie e del numero delle pause tra un'aspirazione e l'altra, è da quantificarsi in 6 minuti e 4 secondi, e non già a 37,91 secondi per come stabilito nella gravata determinazione del 20 gennaio 2015, con la conseguenza che l'imposta sul consumo delle sigarette elettroniche dovrebbe essere pari a € 0,03925 il millilitro, in luogo di € 0,37344 il millilitro stabilito in tale determinazione.

L'intervenuta disapplicazione della metodologia ISO EN 3308/2012 — nella parte in cui non viene computata la pausa di 58 secondi tra un'aspirazione e l'altra per il calcolo del tempo medio di consumo delle sigarette ai fini della determinazione dell'equivalenza convenzionale di consumo con i liquidi vaporizzabili — troverebbe conferma, secondo parte ricorrente, alla luce della determinazione del 22 gennaio 2015 relativa alla determinazione dell'aliquota di accisa sui tabacchi da inalazione senza combustione, il cui Allegato 1 indica il tempo medio di consumo delle sigarette in 385,32 secondi, computato considerando pause di 58 secondi tra le aspirazioni, laddove nell'ambito del procedimento di equivalenza per i liquidi vaporizzabili il tempo medio di consumo delle sigarette viene fissato in soli 37,91 secondi, senza che tale diversità di procedimenti di equivalenza sia in alcuno modo giustificabile alla luce delle normative primaria di riferimento come stabilita, quanto ai liquidi da inalazione senza combustione, dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, e per i tabacchi da inalazione senza combustione, dall'art. 39-*terdecies* del medesimo decreto.

La sostituzione, da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, del parametro tecnico standardizzato ISO EN 3308/2012 con altro procedimento tecnico, del tutto arbitrario e privo di fondamento scientifico, ai fini della determinazione del tempo medio di consumo delle sigarette cui commisurare l'equivalenza di consumo dei liquidi vaporizzabili, porta quindi illegittimamente alla fissazione di un tempo medio di consumo delle sigarette tale da condurre all'applicazione di un trattamento fiscale deteriore e molto superiore rispetto a quello che sarebbe risultato dalla corretta applicazione della normativa tecnica prevista.

II — Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di motivazione e difetto di istruttoria. Arbitrarietà. Violazione del principio di trasparenza. Irragionevolezza. Assenza di una metodologia e di criteri predefiniti, trasparenti, oggettivi e verificabili ai fini l'individuazione dei vaporizzatori da utilizzare nelle procedure di equivalenza. Violazione dell'art. 97 della Costituzione. Perplessità.

Denuncia parte ricorrente come l'individuazione delle tipologie di dispositivi da utilizzare nell'ambito delle procedure tecniche di equivalenza sia avvenuta in modo arbitrario e casuale da parte dell'amministrazione, senza previa fissazione di una metodologia e di criteri predefiniti ed oggettivi, idonei a consentire la verificabilità delle operazioni.

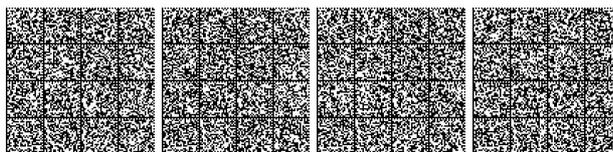
Analoghe censure rivolge parte ricorrente avverso la scelta della tipologia di wattaggio dei vaporizzatori — che influenza il consumo di liquido — in quanto effettuata dall'amministrazione in modo empirico e casuale, in assenza di criteri obiettivi predeterminati e dello svolgimento di una istruttoria con risultati verificabili, tenuto conto che il comma 1-*bis* dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 prevede unicamente che il campione debba essere costituito da tre dispositivi per inalazione di potenza non inferiore a 10 watt.

Parimenti immotivata, sostiene parte ricorrente, è la scelta di esecuzione delle prove inclinando i dispositivi per la vaporizzazione di 25 gradi, in quanto priva di fondamento e di motivazione, tenuto conto dell'influenza dell'inclinazione sul consumo di liquido.

III - Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di motivazione e difetto di istruttoria. Arbitrarietà dell'azione amministrativa. Violazione del principio di trasparenza.

Irragionevolezza. Assenza di una metodologia di selezione dei dispositivi e dei liquidi e di criteri certi, predefiniti, trasparenti oggettivi e verificabili ai fini dell'individuazione dei liquidi vaporizzabili (e del relativo contenuto nicotico) da utilizzare nelle procedure di equivalenza. Violazione dell'art. 97 della Costituzione. Perplessità dell'azione amministrativa.

Denuncia parte ricorrente come anche la scelta dei liquidi vaporizzabili — peraltro non individuabili, sulla base degli atti, quanto alla marca e alle specifiche tecniche — sia avvenuta in modo casuale, arbitrario e non trasparente, in



assenza di una metodologia e di criteri trasparenti, oggettivi e verificabili, rappresentando l'eterogeneità dell'offerta di prodotti e avendo la diversa combinazione dei componenti dei liquidi — glicerina vegetale, glicole propilenico, acqua demineralizzata — decisiva incidenza sul processo di vaporizzazione, influenzandone il consumo finale.

Parimenti arbitraria sarebbe stata la scelta del contenuto di nicotina dei liquidi, anch'esso idoneo ad influenzarne il consumo, avvenuta senza previa istruttoria e senza previa definizione dei criteri di scelta dei dosaggi.

IV — Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di motivazione e difetto di istruttoria. Arbitrarietà dell'azione amministrativa. Violazione del principio di trasparenza. Irragionevolezza. Assenza di una metodologia di selezione dei dispositivi e dei liquidi e di criteri certi, predefiniti, trasparenti, oggettivi e verificabili ai fini dell'individuazione dei liquidi vaporizzabili (e del relativo contenuto nicotinic) da utilizzare nelle procedure di equivalenza. Violazione dell'art. 97 della Costituzione. Perplessità dell'azione amministrativa.

Denuncia parte ricorrente l'illegittimità dell'intero procedimento di definizione dell'equivalenza di consumo convenzionale tra liquidi vaporizzabili e sigarette tradizionali e di determinazione finale dell'imposta per non essere state prese in considerazione le specificità della sigaretta elettronica rispetto ai prodotti da tabacco tradizionali, avuto particolare riguardo alla necessità di rispettare un intervallo temporale tra le boccate al fine di evitare il surriscaldamento del vaporizzatore — laddove dagli allegati alla determinazione del 20 gennaio 2015, recanti il dettaglio delle misurazioni effettuate, emerge la mancata considerazione dell'esigenza di garantire il raffreddamento del dispositivo — con conseguente alterazione dei dati finali

V — Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995. Falsa applicazione della normativa ISO EN 3308/2012. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di motivazione e difetto di istruttoria, erroneità dei presupposti, travisamento dei fatti. Irragionevolezza. Perplessità dell'azione amministrativa.

In subordine, denuncia parte ricorrente l'illegittimità dell'applicazione della normativa ISO EN 3308/2012 alle sigarette elettroniche, trattandosi di metodologia standardizzata per le sigarette tradizionali, che non potrebbe essere utilizzata per un prodotto radicalmente diverso, avente diverse qualità e quantità di sostanze che ne influenzano il modo di consumo.

VI — Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo n. 188 del 2014. Violazione e falsa applicazione della normativa ISO EN 3308/2012. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di motivazione e difetto di istruttoria, erroneità dei presupposti, violazione del principio di trasparenza. Irragionevolezza. Perplessità dell'azione amministrativa. Nei limiti dell'interesse, censura parte ricorrente la determinazione provvisoria dell'imposta sui liquidi vaporizzabili per sigarette elettroniche, stabilita dalla determinazione del 24 dicembre 2014 in € 0,333 il millilitro, non essendo comprensibili le modalità di svolgimento delle prime analisi di prova sperimentale sulla cui base tale imposta è stata fissata, né le modalità di calcolo della stessa, determinata in modo arbitrario e casuale in assenza di elementi che ne consentano la verificabilità.

VII — Sotto altro profilo: Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995. Manifesta irragionevolezza. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, vizio di motivazione, difetto di istruttoria, erroneità dei presupposti, travisamento dei fatti. Violazione del principio di buon andamento. Violazione del principio di concorrenza. Violazione degli articoli 3, 35, 41, 53 e 97 della Costituzione. Violazione dei principi di diritto europeo in materia di libera circolazione dei fattori e prodotti economici, di tutela delle libertà fondamentali e di libera concorrenza nel mercato unico nonché degli articoli 30, 34, 35 e 110 del TFUE, dell'art. 401 della direttiva n. 112/2006/CE e dell'art. 1 della Direttiva n. 118/2008/CE e della Direttiva n. 2014/40/CE.

Contesta parte ricorrente l'estensione della tassazione di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, anche ai liquidi vaporizzabili non contenenti nicotina, sostenendone l'illogicità e l'irrazionalità non potendo tali liquidi essere considerati succedanei del tabacco.

La distinzione tra liquidi contenenti nicotina e quelli privi di nicotina conosce peraltro già riconoscimento nell'ordinamento, riferendosi il divieto di vendita a soggetti minori di 16 anni — di cui all'ordinanza del Ministero della salute del 4 agosto 2011 — unicamente ai vaporizzatori contenenti nicotina.

Stante la rilevanza della presenza o meno di nicotina nei liquidi vaporizzabili ai fini dell'individuazione del regime giuridico ed impositivo, sarebbero illegittimi i gravati provvedimenti che accomunano i liquidi vaporizzabili senza operare alcuna distinzione tra quelli contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, denunciandone il contrasto con gli articoli 3, 35, 41, 53 e 97 della Costituzione, con i principi di diritto europeo in materia di libera circolazione dei fattori



e prodotti economici, di tutela delle libertà fondamentali e di libera concorrenza nel mercato unico, nonchè con gli articoli 30, 34, 35 e 110 del TFUE, dell'art. 401 della direttiva 112/2006/CE e con l'art. 1 della Direttiva n. 118/2008/CE e della Direttiva n. 2014/40/CE.

Inoltre, essendo tali vizi riferibili anche alla disciplina primaria dettata dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, censura parte ricorrente anche tale norma per illegittimità costituzionale e comunitaria, nella parte in cui assoggetta alla medesima tassazione prevista per i liquidi da inalazione senza combustione contenenti nicotina anche quelli che ne sono privi, chiedendone la rimessione alla Corte costituzionale ed affidando tale richiesta ai motivi di seguito illustrati.

Questione di legittimità costituzionale dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 26 ottobre 1995 recante il Testo unico delle accise.

I — Sulla violazione del principio di uguaglianza e proporzionalità di cui all'art. 3 della Costituzione, anche in relazione al disposto della Direttiva 2014/40/UE, parametro di costituzionalità art. 11 e 117 della Costituzione. Sulla violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Nel premettere parte ricorrente come la *ratio* della sottoposizione ad imposta dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide non contenenti nicotina sia unicamente quella di salvaguardare le entrate erariali a fronte della riduzione del gettito fiscale di cui all'accisa sulle sigarette tradizionali, il cui consumo è notevolmente diminuito per effetto dell'ingresso sul mercato delle sigarette elettroniche, con ciò manifestando un intento protezionistico del tradizionale mercato del tabacco, denuncia l'irragionevolezza della equiparazione, ai fini della tassazione, prevista dalla contestata norma, dei liquidi contenenti nicotina e di quelli che ne sono privi, attraverso l'equivalenza tra il consumo del tabacco tradizionale e di liquidi aromatizzati con sostanze neutre o alimentari non contenenti nicotina.

Sostiene al riguardo parte ricorrente che mentre il regime fiscale di cui all'accisa sul fumo tradizionale si giustifica per il disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come nocivo per la salute, l'inesistenza di tale presupposto con riferimento ai liquidi non contenenti nicotina renderebbe inapplicabile agli stessi il medesimo regime tributario previsto per i liquidi contenenti nicotina, non essendovi alcun interesse pubblico a limitare, attraverso la tassazione, la commercializzazione di tali prodotti, che non possono essere considerati succedanei del tabacco.

La denunciata irragionevolezza della disposizione di legge, sostiene parte ricorrente, troverebbe conferma nella Direttiva 2014/40/UE, la quale consente l'equiparazione della sigaretta elettronica alle disposizioni relative alla vendita dei prodotti del tabacco solo se comporti il consumo di nicotina, e ciò al fine di disincentivare il consumo di prodotti dannosi per la salute.

In contrasto con l'impianto della direttiva, il legislatore nazionale invece equiparato i prodotti contenenti nicotina a quelli che ne sono privi ai fini della sottoposizione ad un medesimo regime fiscale, in violazione degli articoli 3, 11, 53 e 117 della Costituzione.

II — Sulla violazione del diritto alla salute di cui all'art. 32 della Costituzione.

La misura tributaria di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 e la tassazione anche dei liquidi vaporizzabili non contenenti nicotina contrasta, secondo parte ricorrente, anche con l'art. 32 della Costituzione, che tutela il diritto alla salute, in quanto tende a favorire il consumo della nicotina e delle sigarette tradizionali, in contrasto con il complessivo scenario, anche comunitario, che tende a combattere il tabagismo in ragione dei suoi effetti nocivi per la salute, pur a fronte delle evidenze scientifiche che hanno evidenziato l'assenza di conseguenze nocive per la salute della sigaretta elettronica non contenente nicotina, che costituisce utile strumento di disassuefazione dal tabagismo.

Si sono costituiti in resistenza gli intimati Ministero dell'economia e delle finanze, Agenzia delle dogane e dei monopoli e Presidenza del Consiglio dei ministri che, dopo aver illustrato il quadro normativo di riferimento nella sua evoluzione nel tempo e le caratteristiche del mercato delle sigarette tradizionali, delle sigarette elettroniche contenenti liquidi e delle sigarette elettroniche contenenti solidi, hanno sostenuto, con articolate controdeduzioni l'infondatezza di tutti i motivi di censura dedotti da parte ricorrente, chiedendo il rigetto delle proposte azioni.

Ha spiegato atto di intervento *ad opponendum* la società Philip Morris Italia S.r.l. la quale commercializza prodotti del tabacco da inalazione senza combustione di cui all'art. 39-*bis*, comma 1, lettera e-*bis*) del decreto legislativo n. 504 del 1995, con riferimento ai quali la gravata determinazione del 24 dicembre 2014 stabilisce le procedure tecniche per la determinazione del consumo equivalente, difendendo, anche con memoria successivamente depositata, la legittimità dei gravati atti nonché la conformità alla Costituzione della norma di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995.

Parte ricorrente, a seguito della pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale n. 83 del 14 aprile 2015 — con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 nel



testo originario, antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lettera *f*), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188, nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo — ha depositato, in data 31 luglio 2015, ricorso per motivi aggiunti, con il quale ha impugnato la nota dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. 65527 R.U. del 23 giugno 2015.

Con tale nota viene precisato che la sentenza della Corte costituzionale ha dichiarato illegittime disposizioni che non trovano più applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2015 e che sono diverse da quelle dettate all'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504, del 1995 sia quanto ad oggetto, base imponibile, natura e misura dell'imposizione, che dunque sfuggono alla portata della sentenza della Consulta, affermando che le nuove disposizioni trovano quindi applicazione quanto ad assoggettamento ad imposta di qualsiasi prodotto liquido che abbia la caratteristica di poter essere inalato.

Con riferimento allo scenario delineato dalla pronuncia della Consulta e dalla interpretazione che ne ha effettuato l'Agenzia, sostiene parte ricorrente che tale pronuncia, nell'escludere la possibilità di assoggettare ad accisa il consumo di liquidi non contenenti nicotina, avrebbe dovuto determinare il venir meno dei gravati provvedimenti nella parte in cui sottopongono alla medesima tassazione i liquidi contenenti nicotina e quelli privi di nicotina, e ciò sulla base di un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis* del decreto legislativo n. 504 del 1995, laddove invece l'Amministrazione, con la gravata nota, ha stabilito che qualsiasi liquido idoneo ad essere inalato debba essere assoggettato ad imposizione.

Contesta, quindi, parte ricorrente tale circolare del 23 giugno 2015 dell'Agenzia, nonché la relazione del 25 maggio 2015 relativa all'applicazione della normativa ISO EN 3308/2012 — oltre che tutti i provvedimenti già impugnati con il ricorso introduttivo — articolando, a sostegno dell'azione, i seguenti motivi aggiunti ed integrativi:

I — Violazione e falsa applicazione degli articoli 3, 32, 41, 53 e 97 della Costituzione. Violazione e falsa applicazione dei principi in materia di tassazione dei liquidi non nicotinici espressi dalla Corte costituzionale con sentenza 14 aprile 2015 n. 83. Falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di motivazione, difetto di istruttoria. Arbitrarietà dell'azione amministrativa. Manifesta ingiustizia e disparità di trattamento. Irragionevolezza, perplessità dell'azione amministrativa. Irragionevolezza. Violazione dei principi di diritto europeo in materia di libera circolazione dei fattori e prodotti economici, di tutela delle libertà fondamentali e di libera concorrenza nel mercato unico, nonché degli articoli 30, 34, 35 e 110 del TFUE, dell'art. 401 della Direttiva n. 112/2006/CE e dell'art. 1 della Direttiva n. 118/2008/CE e della Direttiva n. 2014/40/CE.

Sostiene parte ricorrente come la formulazione attualmente in vigore dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, sia in contrasto con i precetti costituzionali di cui agli articoli 3, 41, 53 e 97 della Costituzione come declinati nella recente sentenza n. 83 del 2015 della Corte costituzionale con riferimento alla previgente formulazione della norma, che precludono la possibilità di assoggettare ad accisa liquidi non contenenti tabacco.

Ribadisce parte ricorrente, inoltre, il contrasto del contestato regime fiscale con la Direttiva 2014/40/UE e l'erroneità dell'interpretazione della portata della sentenza della Corte costituzionale contenuta nella gravata nota del 23 giugno 2015.

II — Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'erroneità presupposti e del travisamento dei fatti. Violazione e falsa applicazione dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995. Violazione e falsa applicazione della normativa ISO EN 3308/2012. Eccesso di potere nelle figure sintomatiche dell'illogicità, irrazionalità, contraddittorietà, difetto di motivazione, difetto di istruttoria. Arbitrarietà dell'azione amministrativa. Violazione del principio di trasparenza. Manifesta ingiustizia e disparità di trattamento. Irragionevolezza. Violazione dell'art. 97 della Costituzione. Perplessità dell'azione amministrativa.

Con riferimento alla relazione dell'Amministrazione datata 25 maggio 2015, con la quale vengono forniti chiarimenti in ordine al procedimento di determinazione del consumo equivalente, ribadisce parte ricorrente le censure già sollevate con il ricorso introduttivo del giudizio, avuto particolare riguardo al difetto di adeguata istruttoria, al travisamento dei fatti ed all'erroneità delle metodologie adottate e dei risultati conseguiti, nel dettaglio contestando il contenuto della relazione, la quale sarebbe affetta in via derivata dai medesimi vizi denunciati avverso i provvedimenti originariamente impugnati, vizi che vengono puntualmente riproposti con i motivi aggiunti.

Le resistenti amministrazioni, con successive memorie, hanno controdedotto ai motivi aggiunti proposti da parte ricorrente, difendendo la legittimità dei gravati provvedimenti nonché la compatibilità costituzionale dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 2015.



Con decreto monocratico n. 2489/2015 è stata accolta la domanda cautelare proposta da parte ricorrente, nella considerazione che alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 83/2015 appare intrinsecamente irragionevole la sottoposizione della commercializzazione di prodotti non contenenti nicotina ad identica imposizione tributaria dei prodotti contenenti nicotina.

Con ordinanza collegiale n. 2914/2015, adottata in sede cautelare, è stato sospeso il pagamento dell'imposta prevista dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, limitatamente all'importo relativo ai liquidi non contenenti nicotina.

Ha spiegato atto di intervento *ad adiuvandum* la società Vaporart s.r.l. sostenendo, con articolate argomentazioni, la fondatezza delle censure sollevate da parte ricorrente.

Le parti del giudizio hanno ulteriormente sviluppato le proprie argomentazioni in memorie successivamente depositate, insistendo, ciascuna, nelle proprie richieste.

Alla pubblica udienza del 4 novembre 2015 la causa è stata chiamata e, sentiti i difensori delle parti presenti, trattenuta per la decisione, come da verbale.

DIRITTO

1 — Per come più in dettaglio esposto in parte narrativa, con il ricorso in esame e con i successivi motivi aggiunti vengono impugnate le determinazioni assunte dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli — meglio indicate in epigrafe nei loro estremi — con cui è stata data attuazione alle disposizioni contenute nell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 (recante il Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi), come inserito, nell'ambito della delega fiscale di cui alla legge n. 23 del 2014, dall'art. 1, comma 1, lett *f*), n. 1), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (recante disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, norma dell'art. 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23, quest'ultimo recante appunto norme in materia di delega fiscale), con efficacia dal 1° gennaio 2015.

Dispone tale comma 1-*bis* dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 che: «I prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219, e successive modificazioni, sono assoggettati ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette rilevato ai sensi dell'art. 39-*quinquies* e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in ragione del tempo medio necessario, in condizioni di aspirazione conformi a quelle adottate per l'analisi dei contenuti delle sigarette, per il consumo di un campione composto da almeno dieci tipologie di prodotto tra quelle in commercio, di cui sette contenenti diverse gradazioni di nicotina e tre con contenuti diversi dalla nicotina, mediante tre dispositivi per inalazione di potenza non inferiore a 10 watt. Con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è indicata la misura dell'imposta di consumo, determinata ai sensi del presente comma. Entro il primo marzo di ogni anno, con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è rideterminata, per i prodotti di cui al presente comma, la misura dell'imposta di consumo in riferimento alla variazione del prezzo medio ponderato delle sigarette. Dalla data di entrata in vigore del presente comma cessa di avere applicazione l'imposta prevista dal comma 1, le cui disposizioni continuano ad avere applicazione esclusivamente per la disciplina delle obbligazioni sorte in vigenza del regime di imposizione previsto dal medesimo comma.».

Con tale norma viene quindi prevista la sottoposizione ad imposta di consumo dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, nella misura del 50% dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, demandando all'Agenzia delle dogane e dei monopoli di stabilire apposite procedure tecniche per la determinazione del tempo medio di consumo delle sigarette tradizionali e della equivalenza di consumo convenzionale dei liquidi con le sigarette tradizionali in ragione del tempo medio necessario per il consumo di un campione di liquidi formato da almeno 10 tipologie di prodotto in commercio, di cui 7 contenenti diverse gradazioni di nicotina e 3 senza nicotina, con 3 dispositivi da inalazione di potenza non inferiore a 10 watt. All'Agenzia delle dogane e dei monopoli viene, altresì, demandato il compito di determinare la misura dell'imposta di consumo dovuta per tali prodotti sulla base delle risultanze di tali procedure tecniche.



Con determinazione del 24 dicembre 2014 — gravata con il ricorso principale — l’Agenzia delle dogane e dei monopoli ha quindi definito, in attuazione della illustrata norma primaria, le procedure tecniche per la determinazione dell’equivalenza di consumo convenzionale tra le sigarette e i liquidi da inalazione senza combustione.

Con successiva determinazione dirigenziale del 20 gennaio 2015 anch’essa impugnata — è stata determinata l’imposta di consumo per i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, nella misura di € 0,37344 il millilitro, tenuto conto del tempo medio di consumo di un campione delle cinque marche di sigarette più vendute, determinato in base alle procedure tecniche definite con il provvedimento del 24 dicembre 2014, individuato in misura pari a 37,91 secondi per sigaretta, e del tempo medio di consumo di un campione composto, come previsto dal citato art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, da dieci tipologie di prodotto liquido da inalazione tra quelle in commercio, di cui 7 con diverse gradazioni di nicotina e 3 con contenuti diversi dalla nicotina, mediante dispositivi per inalazione di potenza di 10, 20 e 30 watt, individuando tale tempo medio di consumo, in esito alle operazioni compite sulla base delle procedure tecniche di cui al provvedimento del 24 dicembre 2014, in 213,59 secondi per millilitro.

Su tali basi, è stata stabilita l’equivalenza di 1 milligrammo di prodotto liquido da inalazione al consumo di 5,63 sigarette ed è stata calcolata, conseguentemente, l’imposta nella misura di 0,37344 il millilitro. Avverso tali provvedimenti parte ricorrente deduce una articolata serie di censure, volte a denunciare l’illegittimità di tali atti per vizi propri, nonché l’irrazionalità della sottoposizione delle sostanze liquide da inalazione senza combustione prive di nicotina al medesimo regime impositivo previsto per le sostanze liquide contenenti nicotina, censurando quindi la norma primaria introdotta con il comma 1-*bis* dell’art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995, e che tale assoggettamento prevede, sotto il profilo della sua non conformità ai principi costituzionali.

2 — Il Collegio — anticipando le conclusioni che, alla luce delle considerazioni che si andranno ad esporre, intende trarre — ritiene rilevante e non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale della citata norma con riferimento agli articoli 3, 23, 32, 53 e 97 della Costituzione, nei termini di seguito indicati, e, previo positivo riscontro della rilevanza della questione, ritiene di dover adottare ordinanza di rimessione della questione alla Corte costituzionale, in tal modo sollecitando il vaglio della Consulta.

Dovendo al riguardo preliminarmente rilevarsi che la Consulta, con riferimento al testo dell’art. 62-*quater* del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, nel testo antecedente alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 188 del 2014, con sentenza n. 83 del 14 aprile 2015 — intervenuta nelle more del presente giudizio — ne ha dichiarato l’illegittimità costituzionale nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo. Tanto premesso, rileva il Collegio, avuto riguardo alla verifica della condizione di ammissibilità dell’incidente di costituzionalità — rappresentata dalla rilevanza nel presente giudizio della questione di illegittimità costituzionale dell’art. 62-*quater*, comma 1 bis, del decreto legislativo n. 504 del 1995, come inserito dal decreto legislativo 15 dicembre 2014 n. 188, in quanto strumentalmente necessaria alla definizione della causa — che la sottoposizione alla medesima imposta di consumo di, indistintamente, tutti i prodotti liquidi da inalazione senza combustione, senza alcuna differenziazione tra quelli contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, è prevista a livello di fonte primaria dalla citata disposizione, sospettata di illegittimità costituzionale, laddove gli atti impugnati con il ricorso introduttivo del giudizio e con motivi aggiunti sono vincolati nel loro contenuto quanto alla applicazione della medesima misura di imposta a tutti i prodotti liquidi da inalazione senza combustione, aventi o meno contenuto di nicotina,

È, difatti, lo stesso legislatore che ha previsto un identico regime impositivo per le sostanze liquide contenenti nicotina e per quelle senza contenuto di nicotina, così inequivocabilmente delimitando l’ambito oggettivo di applicazione dell’imposta di consumo, riferita espressamente ai «prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all’immissione in commercio come medicinali», in tal modo vincolando la successiva attività dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli — alla quale è stato demandato unicamente il compito di determinare procedure tecniche per la determinazione del consumo equivalente convenzionale e di stabilire, sulla base dei relativi risultati, la misura dell’imposta — che, al riguardo, si è limitata a dare applicazione alla norma primaria. Non avendo, pertanto, l’Amministrazione alcun potere di disciplinare diversamente da quanto previsto dalla norma primaria l’ambito oggettivo di applicazione dell’imposta, la questione inerente la legittimità dell’assoggettamento ad un medesimo regime impositivo sia delle sostanze liquide contenenti nicotina sia delle sostanze liquide che ne sono prive non può essere risolta nell’ambito del giudizio impugnatorio proposto avverso le gravate determinazioni — costituenti sul punto meri atti applicativi della norma primaria — non essendo tale scelta riconducibile all’esercizio di discrezionalità amministrativa sindacabile in questa sede di legittimità, ma trattasi invece di questione che investe direttamente la norma primaria, come dettata dall’art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995.



In ciò risiede la rilevanza della questione di illegittimità costituzionale della norma in esame, potendo la sospettata illegittimità dell'introduzione di un medesimo regime fiscale anche per i prodotti non contenenti nicotina essere risolta solo attraverso l'assoggettamento al vaglio della Consulta della relativa questione. Deve, inoltre, aggiungersi, sempre in punto di rilevanza della questione, che la resistente Agenzia, con la nota del 23 giugno 2015 — gravata con motivi aggiunti — ha ritenuto la non incidenza della citata sentenza della Corte costituzionale n. 83 del 2015 quanto alla sottoposizione ad imposta di qualsiasi prodotto liquido idoneo ad essere inalato, anche se privo di nicotina — come previsto dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* citato — ritenendo tale sentenza riferibile esclusivamente alle diverse precedenti norme non più in vigore, sostituite dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995, che reca disposizioni diverse quanto ad oggetto, base imponibile, natura e misura dell'imposizione, ritenendo su tale base che i prodotti non contenenti nicotina sono legittimamente sottoposti all'imposizione prevista dalla attuale disciplina normativa.

Il che attesta che la questione inerente la legittimità dell'imposizione della medesima tassazione anche ai prodotti liquidi non contenenti nicotina non può essere risolta alla luce delle statuizioni contenute nella citata sentenza della Corte costituzionale — che riguarda norme diverse — stante la posizione assunta al riguardo dall'Amministrazione, con determinazione il cui vaglio di legittimità non potrebbe comunque condurre alla soluzione di tale questione, non potendo l'Amministrazione disapplicare una norma di legge tuttora vigente.

Aggiungasi che i vizi dedotti da parte ricorrente avverso il nuovo regime di imposizione fiscale, con particolare riferimento all'ambito di applicazione dell'imposta, possono essere risolti unicamente attraverso la proposizione della questione di legittimità costituzionale della norma che tale regime ha introdotto.

Il chiaro tenore letterale di tale norma, che espressamente riferisce l'imposta di consumo sia a prodotti liquidi contenenti nicotina che a prodotti liquidi non contenenti nicotina, preclude la possibilità per il giudice di esperire un'attività interpretativa volta ad attribuire alla norma un significato conforme alla Costituzione, anche alla luce della recente pronuncia della Consulta, risultando quindi la rimessione della questione alla Corte costituzionale una scelta necessitata, tenuto conto che nella gradata elaborazione logica delle questioni sollevate con il ricorso in esame, riveste priorità giuridica, oltre che logica, la preliminare disamina dei profili inerenti la dedotta illegittimità della sottoposizione dei prodotti non contenenti nicotina alla medesima imposizione prevista per quelli contenenti nicotina, idonea a travolgere gli atti amministrativi impugnati che, sul punto, sono meramente applicativi della norma che tale regime impositivo ha introdotto.

3 — Poste le illustrate considerazioni in ordine alla rilevanza della questione di legittimità costituzionale, avuto riguardo al profilo inerente la sua non manifesta infondatezza, osserva il Collegio quanto segue.

Va preliminarmente precisato, quanto ad inquadramento del contesto in cui si iscrive la questione in esame, che la norma dettata dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 è stata introdotta, per come dianzi già esposto, con il decreto legislativo n. 188 del 15 dicembre 2014, con il quale viene stabilito che a decorrere dall'entrata in vigore di detto comma cessa di trovare applicazione l'imposta prevista dal comma 1 di tale articolo.

Con riferimento alla norma contenuta nel comma 1 del citato art. 62-*quater*, introdotta dall'art. 11, comma 22, del decreto-legge n. 76 del 2013 — comma che dispone che i prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo, sono assoggettati ad imposta di consumo nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico — questa Sezione, con ordinanze n. 4510 e n. 4511 del 2014, ha sollevato questione di legittimità costituzionale nella parte in cui viene assoggettata alla preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la commercializzazione dei prodotti succedanei dei prodotti da fumo e sottopone, a decorrere dal 1° gennaio 2014, i medesimi prodotti ad imposta di consumo nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 83 del 2015, la cui pubblicazione è intervenuta nelle more del presente giudizio, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 nel testo antecedente alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 188 del 2014, nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo, ritenendo tale disposizione in contrasto con il parametro di cui all'art. 3 della Costituzione, stante la rilevata intrinseca irrazionalità dell'assoggettamento ad un'aliquota unica e, indifferenziata di una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo, nonché per contrasto con la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione.

Benché le disposizioni introdotte con il decreto legislativo n. 188 del 2014, che ha inserito il comma 1-bis all'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995, siano diverse da quelle dichiarate incostituzionali dalla Consulta con la citata sentenza — essendo stata eliminata la sottoposizione ad imposta di consumo dei dispositivi mec-



canici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che consentono il consumo dei prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati ed essendo stata modificata la determinazione dell'imposta di consumo per i liquidi da inalazione senza combustione contenenti o meno nicotina, che vengono ora assoggettati ad imposta di consumo in misura pari al 50% dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette sulla base dell'equivalenza di consumo convenzionale determinata secondo apposite procedure tecniche la cui definizione è demandata all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, laddove in precedenza l'imposta di consumo era stabilita nella misura pari al 58,5% del prezzo di vendita al pubblico — ritiene il Collegio che anche la nuova disciplina fiscale sia affetta dai medesimi vizi di incostituzionalità rilevati dalla Consulta nella citata sentenza n. 83 del 2015.

Ed invero, analogamente a quanto previsto dal previgente testo dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 — come introdotto dal decreto-legge n. 76 del 2013 — il comma 1-*bis* di tale articolo, introdotto dal decreto legislativo n. 188 del 2014, assoggetta ad un medesimo regime fiscale e ad una medesima misura di imposta di consumo sia prodotti liquidi da inalazione senza combustione contenenti nicotina sia prodotti liquidi senza nicotina.

Con particolare riferimento all'assoggettamento ad imposta di consumo di qualsiasi sostanza, anche non contenente nicotina, la Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 83 del 2015, ha ravvisato la violazione del parametro della ragionevolezza per effetto della «indiscriminata sottoposizione ad imposta di qualsiasi prodotto contenente altre “sostanze” diverse dalla nicotina, purché idoneo a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio, che ne consentono il consumo, e in definitiva di prodotti che non hanno nulla in comune con i tabacchi lavorati», riscontrando, ulteriormente, la violazione del parametro di cui all'art. 3 della Costituzione in ragione della «intrinseca irrazionalità della disposizione che assoggetta ad un'aliquota unica e indifferenziata una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo», tenuto conto che «mentre il regime fiscale dell'accisa con riferimento al mercato dei tabacchi, trova la sua giustificazione nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo, tale presupposto non è ravvisabile in relazione al commercio di prodotti contenenti “altre sostanze”, diverse dalla nicotina, idonee a sostituire il consumo del tabacco, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio che ne consentono il consumo».

Appare utile riportare anche gli ulteriori passaggi cui la Corte ha affidato il proprio giudizio, laddove si afferma che risulta «del tutto irragionevole l'estensione, operata dalla disposizione censurata, del regime amministrativo e tributario proprio dei tabacchi anche al commercio di liquidi aromatizzati e di dispositivi per il relativo consumo, i quali non possono essere considerati succedanei del tabacco.».

La Consulta, nella citata sentenza, ha inoltre ravvisato il contrasto della norma censurata con l'art. 23 della Costituzione quanto alla nozione, ivi contenuta, di idoneità a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, riferita ai prodotti non contenenti nicotina, oltre che ai dispositivi che ne consentono il consumo, in quanto viene in tal modo affidata ad una valutazione soggettiva ed empirica l'individuazione della base imponibile con conseguente indeterminatezza della stessa stante la mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi, idonei ad indirizzare la discrezionalità amministrativa nella fase di attuazione della normativa primaria, con ciò risultando violata la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte, di cui all'art. 23 della Costituzione, non essendovi elementi dai quali ricavare, anche in via indiretta, i criteri e limiti, volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo.

Il Collegio ritiene di dover riproporre, a sostegno della questione di illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, che intende sollevare, le considerazioni svolte dalla Consulta, come sopra riferite, recando la norma in esame la medesima indiscriminata sottoposizione ad aliquota unica ed indifferenziata di sostanze eterogenee, accomunando i liquidi contenenti nicotina a quelli che ne sono privi, identificati sulla base della sola caratteristica di poter essere inalati senza combustione.

Nella nuova definizione dell'ambito oggettivo di applicazione della norma sospettata di incostituzionalità si perde la qualificazione — contenuta invece nel testo previgente dell'art. 62-*quater*, comma 1, del decreto legislativo n. 504 del 1995 — della loro idoneità a sostituire il consumo tabacchi lavorati, il che, nel rendere ancor più generici i criteri di individuazione dell'oggetto dell'imposizione, rinvia implicitamente a tale qualificazione, tenuto conto che l'art. 62-*quater* in esame è intitolato ai «prodotti succedanei dei prodotti da fumo», ed alla luce delle difese spese dalle resistenti amministrazioni, volte a giustificare la prevista imposizione in quanto riferita ad un'unica domanda — di fumo in senso stretto e di inalazione — indipendentemente dal fatto che si assuma o meno nicotina.

Viene in tal modo valorizzata la capacità sostitutiva dell'assunzione di un prodotto rispetto al fumo tradizionale a base di tabacco, in tal modo riproponendosi la definizione empirica e soggettiva sottesa alla previgente norma dichiarata incostituzionale, con conseguente indeterminatezza della base imponibile in violazione dell'art. 23 della Costituzione, e vengono irragionevolmente accomunati, ai fini della sottoposizione ad un medesimo trattamento impositivo, sostanze tra loro radicalmente diverse, non potendo essere assimilati tra loro liquidi contenenti nicotina — potenzialmente idonei a sostituire il consumo del tabacco tradizionale — e liquidi privi di tale sostanza, caratterizzati unicamente



dalla presenza di basi neutre o aromi naturali, quindi privi di nocività ed inidonei a creare dipendenze dalla nicotina, che pertanto, in ragione delle diverse conseguenze sulla salute, sfuggono alla possibilità di avvicinamento alle sostanze nicotiniche ai fini della previsione di un medesimo trattamento impositivo, discendendo la succedaneità dei liquidi non contenenti nicotina rispetto alle sigarette tradizionali unicamente da scelte di tipo soggettivo dei consumatori, e che come tale prescinde a caratteristiche ontologiche del prodotto.

Sotto tali profili, pertanto, la disciplina sopravvenuta, come recata dall'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 188 del 1995, non risulta rispettosa dei principi affermati dalla Consulta nella sentenza n. 83 del 2015, né appare essere conforme ai parametri ivi indicati, piuttosto dovendo ritenersi che tale disciplina replichi i medesimi vizi riscontrati dalla Consulta con riferimento alla precedente normativa. Trattasi di considerazioni che conservano la loro validità pur a fronte delle novità recate dalla nuova disciplina rispetto a quella precedente, come riferite alla circostanza che l'entità dell'imposizione è parametrata alla quantità di prodotto - stabilita sulla base di un giudizio di equivalenza di consumo rispetto alle sigarette tradizionali — e non più al prezzo di vendita, e stabilita nella misura del 50% dell'accisa gravante sull'equivalente delle sigarette, misura che in qualche modo attesta il *favor* del legislatore nei confronti del fumo elettronico rispetto al fumo tradizionale.

Tuttavia l'aver il legislatore riconosciuto un'imposta sui liquidi da inalazione senza combustione pari alla metà delle accise gravanti sulle sigarette tradizionali, nel testimoniare un implicito giudizio di minor disvalore del fumo elettronico rispetto a quello di queste ultime, si risolve in un ulteriore indice di irrazionalità della normativa in esame, non potendo tale giudizio di minor disfavore — riconducibile alla minore nocività per la salute del fumo aspirato da sigarette elettroniche — essere indirizzato indistintamente alle sostanze contenenti nicotina e a quelle che ne sono prive.

In relazione al parametro di cui all'art. 32 della Costituzione e alla tutela della salute — nonchè alla luce dei parametri che devono assistere l'esercizio della discrezionalità legislativa — appare invero irragionevole ed irrazionale riservare il medesimo trattamento impositivo — la cui applicazione, oltre che rispondere ad esigenze di recupero delle entrate erariali a fronte della loro erosione per effetto dell'ingresso nel mercato delle sigarette elettroniche, risponde altresì ad una politica fiscale disincentivante il consumo, analogamente a quanto avviene per le accise — previsto per i liquidi contenenti nicotina, anche a prodotti privi di nicotina e contenenti mere sostanze aromatizzanti, in genere di natura alimentare, nei confronti dei quali non vi sono evidenze scientifiche circa la loro dannosità per la salute e nei cui confronti, quindi, non vi è ragione di applicare una politica fiscale disincentivante, che invece può trovare giustificazione nei confronti dei liquidi contenenti nicotina.

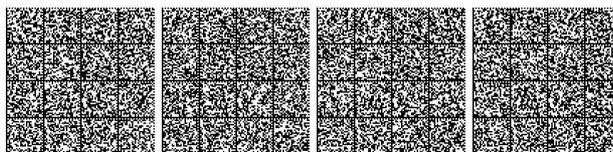
Se, dunque, appare coerente con i parametri costituzionali dettati in materia di tutela della salute l'applicazione di un regime impositivo che abbia la funzione di disincentivare il consumo di nicotina attraverso la aspirazione senza combustione di sostanze liquide, e se parimenti trova ragionevole giustificazione l'applicazione a tali liquidi di un'imposta di consumo pari al 50% dell'accisa sulle sigarette stante la loro minore dannosità rispetto a queste ultime, non è ravvisabile alcuna coerenza interna né alcuna ragionevolezza nell'applicazione di tale medesimo regime fiscale anche ai liquidi che non contengono nicotina per i quali non vi è alcuna evidenza circa la dannosità per la salute e che sono caratterizzati dalla presenza, per lo più, di sostanze neutre e aromi alimentari.

L'aver il legislatore accomunato i liquidi da inalazione senza combustione privi di nicotina a quelli contenenti nicotina contrasta, inoltre, con la politica legislativa nazionale e comunitaria di lotta al tabagismo come obiettivo primario degli Stati membri, così come contrasta con l'impianto pattizio internazionale, tenuto conto, altresì, che l'Unione europea considera la politica fiscale uno strumento consentito ed utile per tutelare la salute (Raccomandazione del Consiglio del 2 dicembre 2002, n. 2003/54/CE, Raccomandazione del Consiglio 30 novembre 2009, n. 2009/C296/0, Convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità — OMS — per la lotta al tabagismo del 21 maggio 2003, ratificata con legge 18 marzo 2008, n. 75;

Direttiva del Consiglio relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato n. 2011/64/UE.).

Né, a diversamente ritenere, può rilevare, al fine di giustificare la considerazione unitaria adottata dal legislatore dei liquidi contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, la nocività della gestualità — invocata dalla difesa delle parti resistenti — quale comportamento simile al fumo da tabacco, trattandosi di considerazione priva di qualsivoglia appiglio scientifico che impinge genericamente in ambiti psicologici e sociologici.

La contraddittorietà intrinseca della disposizione in esame trova conferma ed emerge in modo evidente alla lettura della relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 188 del 2014 — che ha introdotto il comma 1-*bis* in esame — in cui si afferma, con riferimento alle sigarette elettroniche, che l'applicazione di un'imposta commisurata a quella delle sigarette ma in misura ridotta trova il proprio fondamento nella loro minore nocività rispetto a queste, pur non essendovi una definitiva certezza scientifica circa il fatto che la sigaretta elettronica non presenti alcun rischio per la salute dell'uomo ovvero che costituisca un presidio utile alla disassuefazione dal tabagismo.



La condivisibile differenziazione — riferita nella citata relazione — quanto a regime impositivo, tra sigarette tradizionali e sigarette elettroniche in ragione del loro rispettivo grado di dannosità per la salute, si traduce in un indice di irragionevolezza della mancata ulteriore differenziazione tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi, dovendo piuttosto l'imposta, coerentemente con la *ratio* alla stessa sottesa come dichiarata nella citata relazione, essere ulteriormente graduata in relazione alla presenza o meno di nicotina, non potendo le due categorie di prodotti essere accomunate tra loro senza incorrere in profili di incoerenza cd irragionevolezza, in violazione dei principi affermati negli articoli 3 e 32 della Costituzione. Irrilevante e comunque priva di idoneo fondamento è la considerazione, invocata dalle resistenti amministrazioni, che il fumo da sigaretta elettronica, con o senza nicotina, sia riconducibile ad un'unica domanda, contrastando tale affermazione con la considerazione che la nicotina crea, a differenza di altre sostanze, dipendenza nel suo consumatore. La logica che presiede l'imposizione tributaria in esame conosce, quindi, un punto di rottura laddove il regime impositivo viene indirizzato indistintamente a tutte le sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, non sussistendo alcuna finalità che ne giustifichi il trattamento unitario e venendo quindi a mancare la razionalità complessiva del sistema impositivo.

Non è, difatti, possibile rinvenire la ragionevolezza e la coerenza della base giuridica dell'individuazione dei prodotti succedanei al fumo, di cui all'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995, che implica il concetto di sostituzione nel consumo, in tal modo assoggettando alla medesima imposizione sostanze diverse — contenenti o meno nicotina — che vengono ricondotte ad una comune categoria di consumi analoghi sulla base di mere supposizioni o di dati empirici, laddove, invece, non può esservi identità di bisogni sottostanti il consumo dei diversi prodotti — segnatamente, delle sigarette tradizionali, dei prodotti contenenti nicotina e di quelli privi di nicotina — e non potendo quindi farsi ricorso al concetto di sostituzione equivalente, che sola potrebbe rendere ragionevole e proporzionata l'imposta di consumo sui prodotti da inalazione, anche senza nicotina, calibrata in maniera analoga, ma non identica, a quella delle accise sulle sigarette.

Il principio di sostituzione equivalente non può, invero, poggiare sull'analogia di comportamenti quanto a gestualità evocativa del fumo e sulla assimilazione del vapore della sigaretta elettronica al fumo da sigaretta — affermate dalle resistenti amministrazioni — stante diversità ontologica dei prodotti, la diversità dei sottostanti bisogni e la diversità degli effetti del consumo di nicotina, assenti nell'inalazione di prodotti senza nicotina.

Il rilievo attribuito, ai fini della soggezione ad imposta, alla mera idoneità del prodotto ad essere inalato, indipendentemente dalla sua composizione — per come anche affermato nella nota dell'Agenzia delle dogane dei monopoli del 23 giugno 2015, gravata con motivi aggiunti — non appare quindi costituire idoneo presupposto per l'applicazione di un indifferenziato regime impositivo anche a sostanze prive di nicotina, composte da basi neutre o da sostanze aromatizzate.

Pur non venendo in rilievo la sottoposizione dei liquidi da inalazione senza combustione ad accisa — costituente imposta di fabbricazione applicabile secondo le regole comunitarie di cui alla Direttiva 118/2008/CE a prodotti energetici ed elettricità, all'alcol, bevande alcoliche e tabacchi lavorati — ma ad imposta di consumo, non armonizzata a livello europeo, seppur commisurata, nella sua quantificazione, all'accisa sulle sigarette tradizionali, va valorizzata la considerazione che il regime fiscale dell'accisa con riferimento al mercato dei tabacchi trova la sua giustificazione — per come affermato dalla Consulta nella sentenza n. 83 del 2015 — nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo. Tale presupposto non è invece ravvisabile in relazione al commercio di prodotti non contenenti nicotina, seppur ritenuti idonei a sostituire il consumo del tabacco, il che rende irragionevole l'applicazione a tali prodotti del medesimo regime impositivo previsto per le sostanze contenenti nicotina.

Né sono ravvisabili valide ragioni — sanitarie o di interesse pubblico — per disincentivare, attraverso l'imposizione tributaria, il consumo di liquidi non contenenti nicotina, con conseguente contrasto della scelta legislativa con i parametri dettati dagli articoli 3 e 32 della Costituzione.

La uniforme tassazione anche dei liquidi vaporizzabili non contenenti nicotina tende, inoltre, a favorire il consumo della nicotina e delle sigarette tradizionali, in contrasto con il complessivo scenario, anche comunitario, volto a combattere il tabagismo in ragione dei suoi effetti nocivi per la salute, con omessa considerazione della suscettibilità della sigaretta elettronica non contenente nicotina a costituire utile strumento di disassuefazione dal tabagismo.

Inoltre, la rilevanza della presenza o meno di nicotina nei liquidi vaporizzabili e la distinzione tra tali tipologie di liquidi conoscono già riconoscimento nell'ordinamento, riferendosi il divieto di vendita a soggetti minori di 16 anni — di cui all'ordinanza del Ministero della salute del 4 agosto 2011 — unicamente ai vaporizzatori contenenti nicotina.

Deve ulteriormente rilevarsi che l'applicazione delle accise e, più in generale, delle imposte sui consumi, può avere non solo funzione di gettito fiscale, ma può anche perseguire finalità extrafiscali strumentali a scelte di carattere politico-economico.



La finalità delle imposte speciali sui consumi può essere, in particolare, quella di disincentivare il consumo di beni che generano esternalità negative a danno della collettività, ovvero soltanto quella di aumentare le entrate pubbliche senza eccessivi costi di accertamento e di riscossione.

Sul piano economico, e dal punto di vista della equità distributiva, esse hanno effetti regressivi o progressivi a seconda delle tipologie di consumo e della elasticità delle curve di domanda e di offerta.

Nel caso di beni voluttuari, come l'alcol e il tabacco, è stato rilevato che, trattandosi di beni che generano dipendenza, i consumatori non riescono a decidere la quantità di consumo in modo razionale, con la conseguenza che, a parità dell'onere tributario, i soggetti a basso reddito percepiscono un sacrificio dell'imposta maggiore rispetto ai soggetti ad alto reddito.

L'imposta speciale sul consumo di beni voluttuari di questo tipo avrebbe perciò ragione d'essere soltanto se finalizzata a ridurre il consumo di tali beni e non anche per la loro qualità di beni secondari o di lusso.

Dal punto di vista giuridico-costituzionale, si è poi osservato che il presupposto giuridico-formale delle accise e delle imposte sui consumi, e cioè il fatto del consumo, può includere elementi patrimoniali non utilizzabili per adempiere all'obbligazione tributaria ma solo spendibili per soddisfare il bisogno dei contribuenti.

Il consumo, di per sé, non costituisce quindi indice certo di capacità economica in quanto, perché sia tale, occorre presumere che esso sia posto in essere con mezzi derivanti da un reddito, o, comunque, con una ricchezza propria.

Inoltre è difficile stabilire quando, in quali condizioni e in quale misura il carico fiscale si trasferisca effettivamente da un soggetto all'altro, essendo molteplici le variabili economiche, le forze e le condizioni di mercato da cui dipende la traslazione.

Pertanto, per quanto concerne l'imposizione indiretta, una rigorosa applicazione del principio di capacità contributiva, espresso dall'art. 53, comma 1, Costituzione, condurrebbe a ravvisare l'illegittimità costituzionale di gran parte delle fattispecie assunte a presupposto di tale forma di imposizione.

Secondo parte della dottrina, tuttavia, la capacità contributiva richiesta dall'art. 53, comma 1, Costituzione, per realizzare il concorso alle spese pubbliche, non deve essere esclusivamente intesa come una capacità espressa da presupposti che richiedono anche elementi di patrimonialità (nel senso della necessaria identificazione del cosiddetto indice di potenzialità economica con il patrimonio del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria) bensì in un'ottica meramente distributiva, in cui il soggetto passivo d'imposta è scelto indipendentemente dalla sua forza economica a contenuto patrimoniale e in cui il raggiungimento dell'obiettivo della «giusta imposta» è affidato conseguentemente al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Costituzione e presupposto dall'art. 53 comma 1 Costituzione.

In sostanza, definendo la funzione fiscale come una vera e propria funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati, si consente al legislatore ordinario di assumere, quali soggetti passivi di imposta idonei a concorrere alle pubbliche spese, anche coloro che pongono in essere presupposti aventi una rilevanza economico-sociale, ma non necessariamente anche patrimoniale.

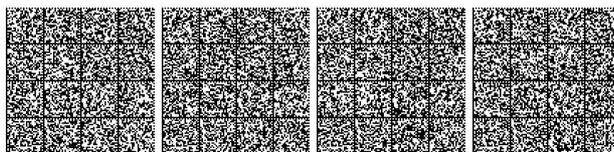
L'importante è che, come ritenuto dalla Corte costituzionale, tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, si prestino ad essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti e siano pur sempre misurabili economicamente.

Ad esempio, secondo la sentenza della Corte costituzionale n. 102 del 1993, che richiama la sentenza n. 201 del 1975, per capacità contributiva «deve intendersi l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata senza che spetti al giudice della legittimità delle leggi alcun controllo, se non, ovviamente, sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme».

In tali pronunce (sul punto anche 16 giugno 1964, n. 45, 28 luglio 1976, n. 200, 11 luglio 1989, n. 387) si afferma che il principio di capacità contributiva risponde all'esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in «indici concretamente rilevatori di ricchezza» dai quali sia «razionalmente deducibile l'idoneità, soggettiva all'obbligazione d'imposta».

Queste sentenze vanno poi lette in sintonia con quelle che riconoscono la legittimità costituzionale di presupposti che esprimono una capacità contributiva in termini di mera potenzialità economica.

Ad esempio, secondo la sentenza n. 156 del 2001 (in materia di Irap), «rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale» (sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985)».



In pratica, l'art. 53, comma 1 viene applicato dalla Corte costituzionale in maniera congiunta con l'art. 3, «assumendo il principio di uguaglianza quale regola fondamentale ed autosufficiente di congruità che prevale su ogni altra regola attinente ai criteri di riparto dei carichi pubblici».

Secondo tale giurisprudenza, e la dottrina cui si ispira, il legislatore «deve operare il riparto del carico pubblico secondo i criteri di coerenza interna, non contraddittorietà, adeguatezza e non arbitrarietà assicurando che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale».

Coniugando le illustrate coordinate ermeneutiche con la fattispecie in esame, non sembra che la norma dettata dal comma 1-bis dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo n. 504 del 1995 sia rispettosa dell'indicato principio che impone che a situazioni fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi, non essendovi identità, per quanto innanzi rilevato, tra l'inalazione di sostanze contenenti nicotina e di sostanze che ne sono invece prive e trovando l'imposta speciale sul consumo di beni voluttuari quali quelli in esame la propria giustificazione nella finalità di riduzione del loro consumo, e non nella loro qualità di beni secondari o di lusso.

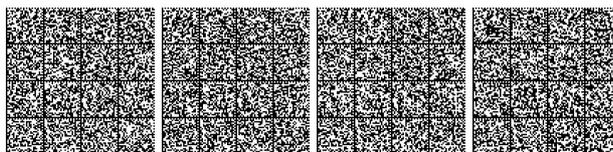
Emerge, quindi, il contrasto della norma in esame anche con l'art. 51 della Costituzione, non potendo la finalità di gettito erariale — tenuto conto che da un punto di vista giuridico formale, le imposte speciali sui consumi possono colpire qualunque bene che non sia già sottoposto ad accisa, e ciò anche al solo fine di incrementare le entrate del bilancio dello Stato — sollecitata dalla erosione delle entrate erariali provenienti dalla vendita dei tabacchi per effetto dell'ingresso sul mercato delle sigarette elettroniche, consentire di non considerare la profonda diversità tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi, quanto ad effetti sulla salute dei consumatori, dovendo il legislatore farsi carico del principio di proporzionale precauzione della salute, rispetto al quale sarebbe più coerente una disciplina impositiva differenziata tra liquidi coltendenti nicotina e liquidi che ne sono privi, dovendo l'effetto di disincentivo del consumo, riconducibile all'imposizione tributaria, essere indirizzato unicamente o maggiormente ai primi in ragione della diversa graduazione degli effetti che ne discendono, tenuto conto della finalità extrafiscale dell'imposta.

La presenza di nicotina o meno nei liquidi sottoposti ad imposta non può quindi essere irrilevante ai fini della relativa disciplina, altrimenti venendo meno la coerenza interna della norma e la sua ragionevolezza alla luce degli indicati parametri desumibili dagli articoli 3, 32, 51 e 97 della Costituzione.

Pur non dovendo il motivo dell'imposizione identificarsi esclusivamente nel disfavore verso certi prodotti, essendo l'obiettivo di politica fiscale di disincentivare il consumo di sostanze nocive secondario rispetto alla finalità di procurare gettito erariale, tale obiettivo secondario — enfatizzato dalla difesa delle resistenti amministrazioni e presente nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 188 del 2015 laddove si fa riferimento alla minore nocività dei prodotti diversi dalle sigarette rispetto a queste ultime — di tutela della salute secondo il principio di precauzione non risulta coerentemente perseguito con la norma in esame, non essendovi alcuna coerenza tra tale principio e la prevista sottoposizione delle sostanze non contenenti nicotina allo stesso regime impositivo previsto per quelle contenenti nicotina, stanti i riconosciuti effetti nocivi sulla salute derivanti dall'assunzione di nicotina.

Esiste, difatti, alla luce delle attuali conoscenze scientifiche, una gradazione degli effetti nocivi derivanti, in senso decrescente, dal consumo di sigarette tradizionali, di sigarette elettroniche riempite con sostanze contenenti nicotina e di sigarette elettroniche riempite con sostanze prive di nicotina, con la conseguenza che, se appare giustificata l'applicazione dell'accisa al fumo tradizionale e dell'imposta di consumo nella misura del 50% dell'accisa sull'equivalente consumo di sigarette con riferimento ai liquidi da combustione senza inalazione contenenti nicotina — stante la loro minore nocività rispetto alla sigarette tradizionali, per come affermato nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 188 del 2015 e della difesa erariale — l'assenza di differenziazione, a livello impositivo, tra questi ultimi e i liquidi non contenenti nicotina interrompe la corrispondenza tra il carico impositivo e il grado di nocività delle sostanze inalate, in violazione della riconosciuta finalità extrafiscale dell'imposizione nonché dei principi di ragionevolezza e di tutela della salute, nel loro rapporto di integrazione reciproca che ne deve assicurare il contestuale rispetto, e il cui punto di equilibrio deve essere valutato alla stregua dei criteri di proporzionalità e ragionevolezza.

Peraltro, la commisurazione dell'imposta di consumo di cui all'art. 62-*quater*, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 504 del 1995 pari al 50% dell'accisa gravante sulle sigarette tradizionali secondo l'equivalenza di consumo convenzionale, trova la propria *ratio* proprio nella politica fiscale disincentivante a protezione precauzionale della salute, laddove tale finalità viene completamente pretermessa con riferimento ai liquidi privi di nicotina, che non possono essere equiparati, nell'ottica della tutela della salute e secondo parametri di ragionevolezza, ai liquidi contenenti nicotina, irrilevante essendo che vengano in rilievo prodotti asseritamente riconducibili ad un unico mercato di riferimento. Non potendo la prevista imposizione trovare utile giustificazione unicamente nell'intento di recuperare il gettito fiscale proveniente dalla vendita dei tabacchi, eroso a seguito dell'ingresso sul mercato delle sigarette elettroniche, e coinvolgendo tale imposizione anche i profili inerenti la tutela della salute e la finalità extrafiscale dell'imposta, si rende



necessario il vaglio di legittimità costituzionale della norma sotto il profilo della ragionevolezza dell'esercizio della discrezionalità legislativa, attraverso la verifica che il bilanciamento degli interessi costituzionalmente rilevanti non sia stato realizzato con modalità tali da determinare il sacrificio o la compressione di uno di essi in misura eccessiva o ingiustificata e pertanto incompatibile con il dettato costituzionale, in modo da valutare la ragionevolezza e la proporzionalità delle misure adottate rispetto alle esigenze da soddisfare e alle finalità che intende perseguire.

Né, contrariamente a quanto affermato dalla difesa erariale, una differente imposizione tra i liquidi contenenti nicotina e quelli che ne sono privi integrerebbe un'alterazione del principio di concorrenza, spostando il consumo verso questi ultimi, tenuto conto dell'identità dei produttori e dei canali distributivi delle due tipologie di sostanze e del bilanciamento degli interessi a fronte dell'esigenza di tutela della salute per la cui tutela l'ordinamento comunitario — per come dianzi accennato — consente agli Stati membri l'adozione di politiche fiscali utili alla salute.

Il profilo della tutela della salute trova rafforzato rilievo alla luce delle disposizioni contenute nella direttiva n. 40/2014/CE, sul tabacco e i prodotti correlati approvata dal Parlamento europeo il 26 febbraio 2014 e dal Consiglio in data 14 marzo 2014, la quale definisce la nozione di «sigaretta elettronica» quale «prodotto utilizzabile per il consumo di vapore contenente nicotina tramite un bocchino o qualsiasi componente di tale prodotto, compresi una cartuccia, un serbatoio e il dispositivo privo di cartuccia o di serbatoio» (art. 2, punto 16), mentre definisce «contenitore liquido di ricarica» come il «flacone che contiene un liquido contenente nicotina utilizzabile per ricaricare una sigaretta elettronica».

La definizione comunitaria di sigaretta elettronica è quindi inscindibilmente connessa con il consumo di nicotina, stabilendosi, al considerando 36, che qualsiasi disciplina delle sigarette elettroniche e dei relativi contenitori di liquido di ricarica «dovrebbe basarsi su un livello elevato di protezione della salute pubblica».

Ai sensi della illustrata direttiva — entrata in vigore ma non ancora recepita nell'ordinamento interno e per il cui recepimento non è ancora scaduto il relativo termine — la disciplina della sigaretta elettronica deve quindi ispirarsi alla finalità di apprestare un elevato grado di tutela della salute, e tale finalità è espressamente riconnessa alla sola sigaretta contenente nicotina, per come emerge dalla stringente definizione della sigaretta elettronica, riguardando la direttiva i soli prodotti contenenti nicotina e rimettendo agli Stati membri la responsabilità di adottare norme sugli aromi.

Tale tutela della salute — tenuto conto della clausola di *stand still* nel periodo antecedente la scadenza del termine per il recepimento della direttiva — non risulta adeguatamente perseguita attraverso la disposizione sospettata di incostituzionalità, la quale parifica attraverso la sottoposizione al medesimo regime impositivo, i liquidi contenenti nicotina e quelli che ne sono privi, laddove la rafforzata esigenza di tutela della salute affermata dalla direttiva deve essere realizzata con riferimento ai liquidi contenenti nicotina, non sussistendo analoghe esigenze con riferimento ai liquidi che ne sono privi.

Tali rilievi non consentono, tuttavia, di addivenire ad una interpretazione della norma conforme al diritto comunitario, permanendo l'esigenza della sua sottoposizione al vaglio della Consulta, non essendo possibile ricavare chiari indici circa la regolazione del settore dei liquidi non contenenti nicotina, rimessa alle scelte degli Stati membri.

Consegue, dalle considerazioni sin qui illustrate, il contrasto dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995 con i principi di eguaglianza e di ragionevolezza, anche in materia tributaria, di tutela della salute, della riserva relativa di legge in materia di prestazioni imposte, di capacità contributiva, di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.

Il che giustifica la valutazione di rilevanza e di non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, in relazione agli articoli 3, 23, 32, 51 e 97 della Costituzione, dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 504 del 1995, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *f*), del decreto legislativo n. 188 del 2014, nella parte in cui:

— ha sottoposto, a decorrere dalla data di entrata in vigore del comma 1-*bis*, i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali, ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell'accisa gravante sull'equivalente consumo convenzionale di sigarette determinato sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, senza operare alcuna distinzione, ai fini della individuazione ed applicazione del regime impositivo, tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi.

Si rende conseguentemente necessaria la sospensione del giudizio e la rimessione degli atti alla Corte costituzionale affinché si pronunci sulla questione.



P.Q.M.

Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio Roma - Sezione Seconda

Non definitivamente pronunciando sul ricorso n. 3166/2015 RG., come integrato con motivi aggiunti, così statuisce:

1) dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli articoli. 3, 23, 32, 51 e 97 della Costituzione, la questione di legittimità dell'art. 62-quater, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 504 del 1995, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 188 del 2014, nella parte in cui:

— ha sottoposto, a decorrere dalla data di entrata in vigore del comma 1-bis, i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali, ad imposta di consumo in misura pari al cinquanta per cento dell'accisa gravante sull'equivalente consumo convenzionale di sigarette determinato sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, senza opera alcuna distinzione, ai fini della individuazione ed applicazione del regime impositivo, tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi.

2) dispone la sospensione del presente giudizio e ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;

3) rinvia ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese di lite all'esito del giudizio incidentale promosso con la presente pronuncia;

4) ordina che, a cura della Segreteria della Sezione, la presente ordinanza sia notificata alle parti costituite e al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del giorno 4 novembre 2015 con l'intervento dei magistrati:

Filoreto D'Agostino, Presidente

Elena Stanizzi, Consigliere, Estensore

Carlo Polidori, Consigliere

Il Presidente: D'AGOSTINO

L'estensore: STANIZZI

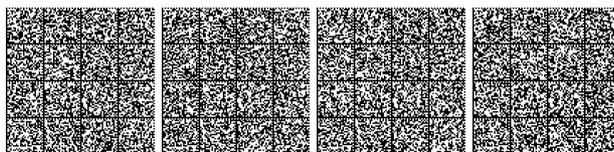
16C00195

N. 141

Ordinanza del 16 dicembre 2015 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto dal Comune di Perugia ed altri contro Ministero dell'economia e delle finanze ed altri

Imposte e tasse - Esenzione dell'IMU agricola per i terreni ubicati in comuni montani o parzialmente montani ove posseduti o condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.

– Decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4 (Misure urgenti in materia di esenzione IMU), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 2015, n. 34, art. 1, comma 1, lett. a) e b).



IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE PER IL LAZIO

(SEZIONE SECONDA)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 16228 del 2014, integrato da motivi aggiunti, proposto da:

Comune di Perugia e Comune di Narni, in persona dei Sindaci *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'avv. Antonio Bartolini, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Aristide Police in Roma, Via di Villa Sacchetti, 11;

Contro Ministero dell'economia e delle finanze, Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, Ministero dell'interno, Presidenza del Consiglio dei ministri, Istat, in persona dei legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliati in Roma, Via dei Portoghesi, 12;

E con l'intervento di *ad adiuvandum*:

Comuni di Motta Camastra e Belpasso, in persona dei Sindaci *pro tempore*, rappresentati e difesi dagli avvocati Andrea Scuderi e Luca Ardizzone, con domicilio eletto presso l'avv. Andrea Scuderi in Roma, Via Antonio Stoppani, 1;

Anci Umbria, in persona del Presidente *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avv. Alessandro Formica, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Aristide Police in Roma, Via di Villa Sacchetti, 11;

Per l'annullamento, quanto all'atto introduttivo del giudizio, del decreto interministeriale del 28 novembre 2014, adottato dal Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e con il Ministero dell'interno, avente ad oggetto «esenzione dall'IMU, prevista per terreni agricoli, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504»;

Di ogni altro atto presupposto, connesso e/o consequenziale; nonché, quanto al primo atto dei motivi aggiunti, per l'annullamento dell'elenco Istat, richiamato nell'art. 1, comma 1, lettera a), decreto-legge n. 4 del 2015, contenente la classificazione dei comuni italiani come montani, parzialmente montani e non montani, nella parte in cui classifica i comuni ricorrenti come parzialmente montani per l'accertamento in via incidentale, mediante rimessione della questione alla Corte costituzionale, dell'incostituzionalità dell'art. 1 decreto-legge n. 4 del 2015 e dei relativi allegati, sotto molteplici profili;

nonché per l'annullamento degli atti presupposti ed applicativi decreto-legge n. 4 del 2015 e relativi allegati relativi al taglio delle spettanze a favore dei comuni ricorrenti a valere sul fondo di solidarietà comunale per gli anni 2014-2015

nonché per l'accertamento dell'illegittimità/illiceità dei comportamenti materiali conseguenti al taglio delle spettanze a favore dei comuni ricorrenti derivanti dal predetto decreto-legge

nonché per la condanna alla restituzione ai comuni ricorrenti delle somme indebitamente, trattenute a valere sul fondo di solidarietà comunale per le annualità 2014 e 2015, oltre interessi e rivalutazione monetaria

nonché per l'annullamento del decreto-legge n. 4 del 2015 e della conseguente legge di conversione, nella parte avente contenuto provvedimentale, laddove stabilisce nuovi criteri per l'individuazione del regime delle esenzioni dall'IMU per i terreni agricoli;

Dei provvedimenti inerenti all'esenzione del versamento dall'IMU prevista per i terreni agricoli;

Di ogni altro atto presupposto, connesso e consequenziale

nonché, quanto al secondo atto di motivi aggiunti, per l'annullamento del comunicato del Ministero dell'interno, Direzione Centrale della Finanza Locale, del 1° aprile 2015, con cui viene data notizia della rideterminazione dei tagli al fondo di solidarietà comunale per l'anno 2014;

Di ogni altro atto presupposto, connesso e consequenziale nonché per la condanna alla restituzione ai comuni ricorrenti delle somme indebitamente trattenute a valere sul fondo di solidarietà comunale per le annualità 2014 e 2015, oltre interessi e rivalutazione monetaria

nonché, quanto al terzo atto di motivi aggiunti, per l'annullamento del comunicato del Ministero dell'interno, Direzione Centrale della Finanza Locale, del 15 aprile 2015, con cui viene data notizia dell'avvenuta determinazione dei criteri di formazione e di riparto del fondo di solidarietà comunale per l'anno 2015;

Di ogni altro atto presupposto, connesso e consequenziale.

Visti il ricorso, i motivi aggiunti e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Avvocatura Generale dello Stato;

Visti gli atti di intervento ad adiuvandum dei Comuni di Motta Camastra e Belcastro nonché dell'Anci Umbria;



Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 4 novembre 2015 il dott. Roberto Caponigro e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto in fatto e considerato in diritto quanto segue:

1. I Comuni ricorrenti espongono che, a decorrere dall'anno 2014, l'IMU (Imposta Municipale Unica) ha sostituito l'ICI (Imposta Comunale sugli Immobili) nonché, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali, dovute in relazione ai redditi fondiari per i beni non locati.

Soggiungono che l'IMU costituisce ad oggi il «cardine» del federalismo fiscale municipale, in quanto permette la devoluzione ai comuni di un gettito fiscale derivante da un tributo la cui fonte impositiva trae origine con diretto riferimento agli immobili collocati, sul territorio comunale.

Rappresentano altresì che, in base alla previsione contenuta nell'art. 9, comma 8, del decreto-legge n. 23 del 2011, all'IMU si applicano le medesime esenzioni già previste per la previgente ICI dall'art. 7, lettera h, del decreto legislativo n. 504 del 1992, ovvero sia le esenzioni relative ai terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge n. 27 dicembre 1977, n. 984 e che, ai fini della concreta individuazione delle aree soggette all'esenzione, l'art. 22, comma 2, del decreto-legge n. 24 aprile 2014 ha previsto che con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali e dell'interno, sono individuati i comuni nei quali, a decorrere dall'anno di imposta 2014, si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'art. 7 decreto legislativo n. 504 del 1992 sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat. Per effetto dell'applicazione del detto tributo è stato stimato dalla medesima disposizione «un maggior gettito complessivo annuo non inferiore a 350 milioni di euro a decorrere dal medesimo anno 2014».

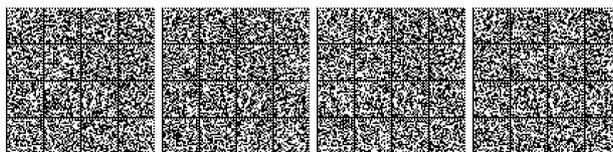
In attuazione di tale previsione di legge, è stato adottato il decreto interministeriale del 28 novembre 2014 che ha stabilito l'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli dei comuni ubicati ad un'altitudine dai 601 metri e oltre, individuati sulla base dell'elenco comuni italiani pubblicato sul sito internet dell'Istat, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna «altitudine del centro (metri)»

I ricorrenti, con l'atto introduttivo del giudizio, hanno impugnato il decreto interministeriale in discorso sia per vizi propri, derivanti dalla mancata conformità delle relative previsioni al decreto-legge n. 66 del 2014 sia per vizi derivati dalla illegittimità costituzionale del medesimo decreto legge di cui costituisce attuazione, nonché per la violazione delle previsioni di cui al c.d. statuto del contribuente.

Il decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, ha modificato i criteri di individuazione dei comuni esenti, per cui i ricorrenti pongono in rilievo che, all'esito dello *ius superveniens*, il quadro di riferimento è stato definito:

- il decreto-legge n. 4 del 2015 disciplina il nuovo regime delle esenzioni dal tributo facendo esclusivo riferimento alla classificazione contenuta nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat;
- resta invariato, con riferimento all'anno 2014, il meccanismo che prevede il taglio immediato dei trasferimenti ai comuni a valere sul fondo di solidarietà comunale per l'anno 2014 ed il conseguente obbligo per i comuni destinatari dei predetti tagli di provvedere alla variazione dei bilanci già approvati;
- per il 2015, è disposta una parziale rimodulazione dei tagli ai trasferimenti sul fondo di solidarietà comunale in conformità al nuovo regime delle esenzioni;
- è stata disposta l'esenzione, limitatamente al 2015, a favore dei contribuenti che in base alla previgente normativa risultavano esenti, ma che risultano invece soggetti al tributo in base alle nuove disposizioni;
- viene meno, a decorrere dal 2015, per l'abrogazione del comma 5-bis dell'art. 4 decreto-legge n. 16 del 2012, l'esenzione dal tributo per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile ed inusucapibile;
- è disposta un'ulteriore proroga della scadenza del versamento del tributo al 10 febbraio 2015.

Con il primo atto di motivi aggiunti, i Comuni ricorrenti hanno dedotto l'illegittimità dell'elenco Istat, così come richiamato dall'art. 1, comma 1, lettera a), decreto-legge n. 4 del 2015, laddove, in violazione dell'art. 3 Cost., attribuisce loro la classificazione di comuni «parzialmente montani» nonché l'illegittimità della scelta di operare i tagli ai trasferimenti a valere sul fondo di solidarietà comunale in via ex ante anziché a consuntivo, in violazione dei fonda-



mentali principi di regolarità contabile sanciti dall'art. 81 Cost., nonché hanno contestato la scelta dei criteri utilizzati per la stima del gettito, in considerazione della scarsa trasparenza ed attendibilità del relativo, procedimento di calcolo da parte del Ministero.

I ricorrenti, con un secondo atto di motivi aggiunti, hanno, impugnato, deducendo vizi di illegittimità derivata (violazione degli articoli 3 e 53, comma 2, Cost.; violazione degli articoli 81 e 119 Cost.; violazione degli articoli 3 e 97 Cost; violazione dell'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile; eccesso di potere per irragionevolezza, disparità di trattamento, violazione dei principi di regolarità contabile, violazione del principio di irretroattività della legge), il comunicato del 1° aprile 2015, con cui il Ministero dell'Interno ha dato notizia di avere concretamente applicato quanto disposto dal decreto-legge 4 del 2015, come convertito in legge n. 34 del 2015.

In particolare, per il Comune di Perugia, è stata pubblicata la rideterminazione del fondo di solidarietà comunale per l'anno 2014 pari ad euro 19.206.470,25, con un taglio risultante implicitamente da tale rideterminazione pari ad euro 1.549.167,59, mentre, per il Comune di Narni, è stata pubblicata la rideterminazione del fondo di solidarietà comunale per l'anno 2014 pari ad euro 2.826.853,14, con un taglio risultante implicitamente da tale rideterminazione pari ad euro 507.650,77.

Il Ministero dell'interno, Direzione per la Finanza Locale, con altro comunicato del 15 aprile 2015, ha dato notizia di avere concretamente applicato quanto disposto dal decreto-legge n. 4 del 2015, così convertito in legge n. 34 del 2015, con decurtazione, per l'anno 2015, a valere sul fondo di solidarietà comunale, di una somma di euro 1.549.167,59 per il Comune di Perugia e di euro 507.650,07 per il Comune di Narni.

Di talché, i Comuni ricorrenti, con un terzo atto di motivi aggiunti, hanno impugnato anche tale atto di determinazione del fondo di solidarietà comunale per il 2015, ritenendo anch'esso affetto, per i vizi in precedenza richiamati, da illegittimità derivata.

L'Avvocatura Generale dello Stato, in via preliminare, ha sollevato seguenti eccezioni processuali:

- inammissibilità del ricorso collettivo in quanto non si riscontrerebbe un interesse univoco che accomuna le posizioni di tutti i ricorrenti. In particolare, non si comprenderebbe quale interesse al ricorso possa avere un comune i cui terreni, esenti sulla base dei vecchi criteri, continuano ad essere esenti;

- mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti gli altri enti territoriali tra i quali è ripartito l'onere determinato dal vincolo di bilancio statale previsto dal comma 5-bis dell'art. 4 del decreto-legge n. 16 del 2012. Nella denegata ipotesi di accoglimento del ricorso, infatti, la somma portata in riduzione per comuni incisi dalle norme dovrebbe essere necessariamente riversata sugli altri enti locali;

- inammissibilità del ricorso in quanto l'elenco dei comuni italiani pubblicato sulla pagina web dell'Istat non potrebbe essere configurato come un provvedimento amministrativo e comunque non sarebbe autonomamente impugnabile, atteso che, oltre ad essere privo delle caratteristiche e dei requisiti tipici del provvedimento amministrativo, costituirebbe il risultato di una raccolta di dati ed informazioni, riportati in una tabella per ciascun comune italiano, in virtù dell'attività di cui all'art. 15 decreto legislativo n. 322 del 1989;

- carenza di legittimazione passiva dell'Istat che non avrebbe elaborato la classificazione censurata né avrebbe concorso ad adottare gli atti impugnati, sicché dovrebbe essere estromesso dal giudizio. L'Istat, per quanto concerne la classificazione dei comuni in montani/parzialmente montani/non montani, si sarebbe limitato a raccogliere e diffondere sul proprio sito istituzionale informazioni derivanti da fonti diverse;

- assenza di qualunque doglianza volta a contestare presunti vizi di legittimità del decreto ministeriale 28 novembre 2014;

- inammissibilità del ricorso per carenza di interesse in quanto il ricorso sarebbe principalmente rivolto avverso un atto ex se non impugnabile e privo dei presupposti tipici del provvedimento amministrativo ed in quanto, inoltre, non si evincerebbe che parte ricorrente abbia subito un pregiudizio diretto ed immediato dall'elenco impugnato;

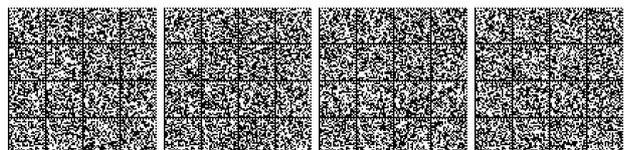
- inammissibilità della richiesta di rimessione della questione di legittimità costituzionale in quanto tale domanda incidentale sarebbe solo quando sia stato impugnato il provvedimento amministrativo, facendo valere la sua illegittimità per contrasto con la norma.

Nel merito, ha contestato la fondatezza delle censure dedotte concludendo per il rigetto del ricorso.

I ricorrenti hanno depositato altre memorie a sostegno delle proprie ragioni.

All'udienza pubblica del 4 novembre 2015, la causa è stata trattenuta per la decisione.

2. L'interesse dei ricorrenti al ricorso può essere individuato nella volontà degli enti locali di conservare lo status quo ante, vale a dire di non subire i «tagli» al fondo di solidarietà comunale derivanti dal venire meno dell'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ricadenti nel proprio territorio, e, quindi, di opporsi a tale decisione del Governo centrale, atteso che la riduzione dei terreni esentati dal pagamento dell'IMU agricola è volta proprio ad aumentare il gettito



Fiscale in favore dei comuni, a compensazione delle decurtazioni nell'ambito del fondo di solidarietà comunale. L'ammontare complessivo delle variazioni per effetto del maggior gettito derivante dalla riduzione delle esenzioni dall'imposta, peraltro, è stato ridotto da euro 350.000.000,00 a partire dal 2014 (importo previsto nel decreto-legge n. 66 del 2014) ad euro 230.691.885,33 per il 2014 e ad euro 268.652.847,44 per il 2015 (importi previsti nel decreto-legge n. 4 del 2015). Diversamente, infatti, il ricorso si rivelerebbe inammissibile per carenza di interesse in quanto l'ente territoriale, in astratto, avrebbe un evidente interesse ad ottenere un maggior gettito derivante dall'assoggettamento ad IMU di terreni agricoli in precedenza esclusi, sicché il reale interesse, come detto, è individuabile nel mantenimento dello status quo ante, vale a dire nella conservazione dell'esenzione dall'imposta al fine di evitare i tagli al fondo di solidarietà comunale che l'estensione dell'imposta con il conseguente maggior gettito comporta.

Il Collegio deve rappresentare altresì che la decisione operata dal Governo centrale di operare decurtazioni al fondo di solidarietà comunale costituisce un atto politico, che attiene ai rapporti tra Governo centrale e Governi territoriali, non assoggettato, in quanto tale, al sindacato giurisdizionale del giudice amministrativo.

Va da sé, allora, che l'interesse al ricorso non può essere fatto discendere dall'interesse dei ricorrenti a non subire le decurtazioni al fondo di solidarietà comunale in quanto tale scelta si configura come una decisione espressione di volontà politica, il cui eventuale sindacato sarebbe del tutto esorbitante dai limiti di questa giurisdizione.

Di contro, l'interesse qualificato e differenziato in grado di rendere ammissibile il ricorso appare costituito dall'aspirazione al mantenimento dello status quo ante, attraverso l'inclusione tra i comuni esenti, che eviterebbe di sostituire ad un'entrata certa, quale quella derivante dal finanziamento a carico del fondo di solidarietà comunale, un'entrata presunta e più difficile da realizzare immediatamente e per intero, oltre che più onerosa per i proprietari dei terreni agricoli stanziati sui territori comunali non più esentati dal pagamento dell'imposta, quale il gettito derivante dal pagamento dell'IMU agricola.

Ne consegue che l'interesse sotteso alle censure rivolte avverso l'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat deve intendersi finalizzato a ottenere l'inclusione dei comuni ricorrenti tra i comuni totalmente montani, mentre non è percepibile quale interesse possa sussistere alla integrale caducazione dell'elenco, atteso che, ad un suo eventuale travolgimento, non potrebbe in alcun caso seguire il ripristino della situazione normativa precedente al di n. 4 del 2015 ed al decreto-legge n. 66 del 2014, ma esclusivamente l'obbligo di procedere ad una nuova predisposizione dello stesso.

I Comuni di Perugia e Narni hanno rappresentato di essere stati classificati come «esenti» dall'ICI nella vigente disciplina e come «parzialmente montani» nella nuova disciplina, sicché sotto tale profilo il ricorso si rivela ammissibile.

3. Il Collegio ritiene di sollevare d'ufficio, in quanto rilevante e non manifestamente infondata, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lettere *a*) e *b*), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat.

3.1 La questione si presenta all'evidenza rilevante ai fini della decisione della controversia in quanto la legittimità dell'impugnato elenco Istat e degli atti conseguenti di rideterminazione delle risorse! stanziati a valere sul Fondo di Solidarietà Comunale e, quindi, la complessiva definizione del presente giudizio discende inevitabilmente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale della norma nella parte in cui determina che (l'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli situati in ogni singolo Comune discende dalla classificazione del grado di montanità dei Comuni stessi contenuta nell'elenco predisposto dall'Istat.

3.2 Detta questione, oltre che rilevante ai fini della decisione della controversia, non è manifestamente infondata con riferimento alla possibile violazione dell'art. 23 Cost. secondo cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

La riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., già prevista nello Statuto albertino, contiene il principio classico delle democrazie liberali «no taxation without representation» e, attraverso la locuzione «in base alla legge», si configura come una riserva relativa e non assoluta, per cui la legge può non regolare integralmente il rapporto tributario, demandando ad un regolamento, o ad altra fonte subordinata, la disciplina specifica degli elementi fissati in generale dalla norma primaria.

La problematica di maggiore rilievo, quindi, si concreta nell'individuazione di quale contenuto minimo la legge debba avere nel disciplinare la fattispecie tributaria e, di tale contenuto minimo, deve ritenersi elemento ineliminabile la specificazione del presupposto di fatto fonte dell'obbligazione.



La Corte costituzionale ha avuto modo di chiarire come, in linea di principio, non vi sia dubbio che le norme di agevolazione tributaria siano anch'esse, al pari delle norme impositive, sottoposte alla riserva relativa di legge di cui all'art. 23 Cost. perché realizzano un'integrazione degli elementi essenziali del tributo (sentenze n. 60 del 2011 e n. 123 del 2010).

Ne consegue che i profili fondamentali della disciplina agevolativa, così come di quella impositiva, devono essere regolati direttamente dalla fonte normativa primaria.

Nel caso esaminato nella sentenza n. 60 del 2010, ad esempio, nel dichiarare infondata la questione di legittimità costituzionale con riferimento all'art. 23 Cost., la Corte costituzionale ha rappresentato che le norme censurate hanno attribuito alla Giunta regionale la possibilità di concedere agevolazioni fiscali «nei limiti stabiliti annualmente con legge finanziaria regionale», per cui, affinché la riserva di legge sia rispettata, è necessario che il riferimento alla legge finanziaria sia inteso nel senso che quest'ultima non deve limitarsi a fissare i tetti massimi dell'importo delle agevolazioni accordate, ma deve determinare in modo sufficiente anche le fattispecie di agevolazioni, individuandone gli elementi fondamentali, quali, tra gli altri, presupposti soggettivi ed oggettivi per usufruire del beneficio. L'art. 1, del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, come innanzi precisato, ha previsto che, a decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera *h*) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica:

«a) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);

b) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT».

Di talché, la norma di legge ha fissato il criterio generale per ottenere l'esenzione dall'IMU, vale a dire l'ubicazione dei terreni agricoli e di quelli non coltivati nei comuni totalmente montani e l'ubicazione dei terreni agricoli e di quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, nei comuni parzialmente montani, ma ha demandato la classificazione dei comuni come totalmente montani, parzialmente montani o non montani all'Istat, vale a dire all'elenco predisposto da tale Istituto.

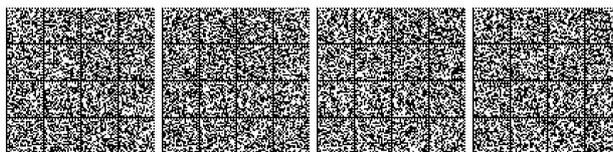
Il presupposto di fatto per l'applicazione dell'agevolazione e, di converso, per l'applicazione dell'imposta, quindi, discende da una variabile esogena al dettato legislativo, la classificazione dei singoli Comuni nell'elenco predisposto dall'Istat.

Il rispetto o meno della riserva relativa di legge, di conseguenza, postula la verifica della natura del potere amministrativo nella formazione del suddetto elenco, nel senso che se il potere esercitato è vincolato da norme di legge, sia pure differenti rispetto alla norma di cui all'art. 1 decreto-legge n. 4 del 2015, il presupposto di fatto dell'agevolazione deve comunque ritenersi stabilito dalla legge con conseguente compatibilità costituzionale della norma, mentre se il (potere esercitato nella predisposizione dell'elenco non è vincolato ma è espressione di discrezionalità amministrativa, il presupposto di fatto dell'agevolazione e, di contro, dell'imposizione non può ritenersi stabilito dalla legge, con conseguente sospetto di incostituzionalità della norma attributiva del beneficio e, in definitiva, indicativa del perimetro di applicazione dell'imposta.

L'Avvocatura Generale dello Stato, nella propria memoria, ha rilevato, quanto alla classificazione per grado di montanità, che la suddivisione dei Comuni in «totalmente montani», «parzialmente montani» e «non montani» non deriva da una classificazione operata dall'Istat, ma è essenzialmente applicativa dell'art. 1 della legge n. 991 del 1952 nonché dell'art. 14 della stessa legge ed è stata definita dalla Commissione censuaria centrale e trasmessa all'Istat dall'Uncem (Unione Nazionale Comuni Comunità Enti Montani); la difesa erariale ha altresì sottolineato che, con l'entrata in vigore della legge n. 142 del 1990, la quale ha abrogato gli articoli 1 e 14 della legge n. 991 del 1952, sono state cancellate le norme che prevedevano l'aggiornamento della suddetta classificazione.

L'art. 1 della legge n. 991 del 1952 considerava territori montani i Comuni censuari situati per almeno l'80% della loro superficie al di sopra di 600 metri di altitudine sul livello del mare e quelli nei quali il dislivello tra la quota altimetrica inferiore e la superiore del territorio comunale non è minore di seicento metri, sempre che il reddito imponibile medio per ettaro fosse inferiore a certe soglie, attribuendo alla Commissione censuaria centrale il compito di compilare e tenere aggiornato un elenco ed altresì la facoltà di includere nell'elenco stesso i Comuni, o le porzioni di Comune, anche non limitrofi ai precedenti, i quali, pur non trovandosi nelle condizioni anzidette, presentino pari condizioni economico-agrarie, con particolare riguardo ai Comuni già classificati montani nel catasto agrario ed a quelli riconosciuti, per il loro intero territorio, danneggiati per eventi bellici.

Tale articolo è stato prima sostituito dall'articolo unico della legge n. 657 del 1957 e successivamente abrogato dall'art. 29 della legge n. 142 del 1990.



Ne consegue che, se durante la vigenza dell'art. 1 della legge n. 991 del 1952 l'elenco formato dalla Commissione censuaria poteva dirsi sostanzialmente vincolato dalla norma di legge, una volta abrogata tale disposizione, i parametri per la formazione dell'elenco sono divenuti discrezionali e se l'Istat, o qualunque altra amministrazione abbia il potere di incidere sulla formazione dell'elenco stesso, ha deciso di mantenere la classificazione effettuata prima dalla Commissione censuaria e dopo dall'Uncem lo ha fatto in modo del tutto volontario e svincolato da un dettato legislativo non più esistente.

In altri termini, con l'entrata in vigore del decreto-legge n. 4 del 2015, il criterio di esenzione dall'IMU agricola è basato sulla classificazione dei Comuni di cui all'elenco Istat, sicché, abrogate già nel 1990 le norme del 1952 che dettavano i parametri per la redazione dell'elenco, l'eventuale riferimento agli stessi parametri da parte dell'amministrazione competente costituisce una determinazione discrezionale e non più vincolata dalla norma di legge.

Il Collegio, sulla base di tali considerazioni, ritiene che la norma di cui all'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge n. 34 del 2015, possa rivelarsi violativa della riserva relativa di legge di cui all'art. 23 Cost. nella parte in cui, alle lettere *a*) e *b*), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat.

Infatti, il presupposto di fatto fonte dell'esenzione tributaria è demandato ad una classificazione del grado di montanità dei Comuni contenuta in un atto amministrativo non predisposto nell'attuazione vincolata di criteri prefissati da una norma di legge, ma frutto di discrezionalità dell'amministrazione che redige l'elenco o, eventualmente (anche se dagli atti del giudizio non risulta chiaro quale sia l'autorità amministrativa effettivamente competente, fermo restando, ovviamente, che un'amministrazione competente deve necessariamente esserci), di altra amministrazione che abbia il potere di incidere sui criteri di formazione dello stesso.

4. Il Collegio, diversamente, ritiene che siano manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale astrattamente ipotizzabili con riferimento agli articoli 3, 81 e 119 Cost. nonché quelle relative alla violazione del principio di irretroattività delle norme.

4.1 Nel caso di specie, non viene in rilievo il canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., assunto nella giurisprudenza costituzionale a clausola generale, anche quale limite immanente all'esercizio della discrezionalità del legislatore, in quanto la questione di compatibilità costituzionale della norma riguarda proprio l'assenza di criteri utili a definire il grado di montanità — che in una materia coperta da riserva relativa di legge dovrebbero essere necessariamente presenti — e non già la presenza di criteri che possano essere reputati irragionevoli o lesivi del principio di uguaglianza.

4.2 In relazione agli articoli 81 e 119 Cost., inoltre, il Collegio rileva che se è vero che un Comune, precedentemente classificato come montano, può essere lesa dalla sostituzione di un'entrata certa, quale quella derivante dal finanziamento a carico del fondo di solidarietà comunale, con un'entrata presunta e più difficile da realizzare immediatamente e per intero, oltre che più onerosa per i proprietari dei terreni agricoli stanziati sui territori comunali non più esentati dal pagamento dell'imposta, quale il gettito derivante dal pagamento dell'IMU agricola, è altrettanto vero che non sembra da questa previsione di legge desumersi alcuna violazione dei precetti costituzionali.

In particolare, non appare ravvisabile alcuna lesione delle prerogative costituzionalmente riconosciute agli enti locali atteso che, come in modo condivisibile posto in rilievo dall'Avvocatura Generale dello Stato, il versamento di un tributo ha antologicamente insito un profilo di incertezza per ciò che riguarda sia la corresponsione dello stesso, dipendente dalla volontà del contribuente o dall'eventuale accertamento del Comune, sia la quantificazione della prestazione che può dar luogo ad errori o inesattezze, per le quali il Comune è comunque dotato degli strumenti adeguati per accertare l'evasione o l'inesattezza dei versamenti e ripristinare così la regolarità della posizione tributaria.

5.3 Per quanto concerne, infine, la prospettata violazione del principio di irretroattività, occorre in primo luogo rilevare che la riduzione delle esenzioni dall'IMU agricola per farne derivare un maggior gettito annuo complessivo è stata prevista dall'art. 4, comma 5-bis, del decreto-legge 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, come sostituito dall'art. 22, comma 2, del decreto-legge n. 66 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 89 del 2014.

Ne consegue che la modifica del regime di esenzione dall'IMU agricola, avente decorrenza dal periodo d'imposta 2014, non può dirsi abbia effetto retroattivo e, comunque, non può ritenersi lesa il principio di affidamento dei contribuenti prima esentati in quanto almeno dal 24 aprile 2014 (data di pubblicazione del decreto-legge n. 66 del 2014), gli stessi erano in grado di conoscere che il regime di esenzione sarebbe variato per ricavarne un maggior gettito complessivo annuo.

Inoltre, per l'ipotesi in cui un determinato terreno, esente in base alla previsione del decreto interministeriale del 28 novembre 2014, sia invece assoggettato all'IMU agricola in base alla previsione dell'art. 1 del decreto-legge n. 4



del 2015, ai sensi del quarto comma 4 dello stesso art. 1, conserva efficacia *in parte qua* il decreto interministeriale con esclusivo riferimento all'anno di imposta 2014. A ciò si aggiunga, ad ogni buon conto, che fra i precetti costituzionali preposti all'ordinamento tributario non esiste il divieto di retroattività delle norme, come invece accade per il diritto penale ai sensi dell'art. 25 Cost.

6. Per tutte le ragioni sopraesposte, il Collegio ritiene rilevante ai fini della decisione della controversia e non manifestamente infondata, per violazione dell'art. 23 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lettere *a*) e *b*), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat, sicché deve essere disposta la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale o, la sospensione del giudizio ai sensi dell'art. 134 della Costituzione dell'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948 n. 1 e dell'art. 23 della legge costituzionale 11 marzo 1953 n. 87.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio, Sezione Seconda, riservata al definitivo ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese, così provvede:

Dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in relazione all'art. 23 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lett. a) e b), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati, nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat;

Dispone la sospensione del giudizio e ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;

Ordina che, a cura della Segreteria della Sezione, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei ministri nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 4 novembre 2015 con l'intervento dei magistrati:

Filoreto D'Agostino, Presidente;

Silvia Martino, Consigliere;

Roberto Caponigro, Consigliere, Estensore.

Il Presidente: D'AGOSTINO

L'Estensore: CAPONIGRO

16C00196

N. 142

*Ordinanza del 16 dicembre 2015 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio
sul ricorso proposto dal Comune di Regalbuto ed altri contro Ministero dell'economia e delle finanze ed altri*

**Imposte e tasse - Esenzione dell'IMU agricola per i terreni ubicati in comuni montani o parzialmente montani
ove posseduti o condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.**

– Decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4 (Misure urgenti in materia di esenzione IMU), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 2015, n. 34, art. 1, comma 1, lett. *a*) e *b*).



IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE PER IL LAZIO

(SEZIONE SECONDA)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 3084 del 2015, proposto da:

Comune di Regalbuto, Comune di Belpasso, Comune di Santa Maria di Licodia, Comune di Niscemi, Comune di Modica, Comune di Sortino, Comune di Santa Venerina, Comune di Aci Sant'Antonio, Comune di Graniti, Comune di Catenanuova, Comune di Gaggi, Comune di Pietraperzia, in persona dei sindaci *pro tempore*, rappresentati e difesi dagli avvocati Andrea Scuderi e Luca Ardizzone, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Andrea Scuderi in Roma, via Antonio Stoppani, 1;

Contro Ministero dell'economia e delle finanze, Ministero dell'interno, Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali, Istituto nazionale di statistica — ISTAT, Presidenza del Consiglio dei ministri, in persona dei legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliati in Roma, via dei Portoghesi, 12;

Comune di Rapina, Comune di Motta Camastra;

Per l'annullamento:

dell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT richiamato quanto alla classificazione dei comuni totalmente e parzialmente montani ai fini dell'esenzione dell'Imposta municipale propria dall'art. 1 del decreto-legge del 24 gennaio 2015, n. 4 (con particolare riferimento all'elenco del 1° gennaio 2015 e relativo aggiornamento del 30 gennaio 2015);

delle tabelle riportate negli allegati A e B del medesimo decreto-legge del 24 gennaio 2015 numero 4, recanti gli importi delle variazioni compensative operate in danno dei comuni ricorrenti, sulle risorse precedentemente stanziare in loro favore a valere sul Fondo di solidarietà comunale;

di ogni altro atto presupposto, consequenziale o comunque connesso;

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Avvocatura generale dello Stato;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 4 novembre 2015 il dott. Roberto Caponigro e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto in fatto e considerato in diritto quanto segue.

1. Il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili ha previsto, all'art. 7, comma 1, lettera *h*), l'esenzione da tale imposta per «... i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984».

I comuni ricorrenti espongono che, rientrando a pieno titolo tra quelli espressamente individuati ai sensi dell'art. 15 della legge n. 984 del 1977, sono stati coerentemente inseriti nell'elenco allegato alla circolare ricognitiva del Ministero delle finanze del 16 giugno 1993, n. 9 (con cui si era provveduto alla ricognizione di tutti i comuni ritenuti «montani» o di «collina» ai fini dell'esenzione dall'ICI).

Soggiungono che la situazione non è cambiata con l'istituzione della nuova imposta municipale propria (IMU), che ha sostituito l'ICI in quanto l'art. 9, comma 8, decreto legislativo n. 23 del 2011 ha mantenuto, anche per la nuova imposta, la stessa esenzione già prevista dall'art. 7, comma 1, lettera *h*), del decreto legislativo n. 504 del 1992.

Rappresentano altresì che il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, con decreto del 28 novembre 2014, adottato ai sensi dell'art. 4, comma 5-*bis*, del decreto-legge n. 66 del 2014, ha assunto quale criterio di riferimento per l'esenzione dalla c.d. IMU agricola la sola quota altimetrica della Casa comunale.

Di talché, i comuni ricorrenti, ad eccezione del Comune di Modica, hanno impugnato con separati ricorsi il decreto interministeriale del 28 novembre 2014 e tali ricorsi sono stati definiti con sentenze di questa sezione 4 agosto 2015, nn. 10657 e 10659, che, per sopravvenuta carenza di interesse, hanno dichiarato l'improcedibilità degli stessi.

Successivamente, è stato adottato il decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, che ha dettato altri criteri per l'individuazione dei comuni esenti.

I ricorrenti hanno premesso che né l'elenco dei comuni classificati «montani» e «parzialmente montani» predisposto dall'ISTAT e richiamato dall'art. 1, comma 1, del decreto-legge n. 4 del 2015, né le tabelle sulle variazioni



compensative al Fondo di solidarietà comunale richiamate ai commi successivi della medesima disposizione sarebbero oggetto di un rinvio recettizio idoneo ad attribuire loro forza e valenza di legge formale, con conseguente sottoposizione alla giurisdizione amministrativa.

In particolare, la mancata specificazione degli estremi di pubblicazione dell'elenco richiamato dalla norma impedirebbe di cristallizzare nel corpo della disposizione richiamante uno specifico contenuto.

La medesima natura di atto amministrativo dovrebbe essere conseguentemente riconosciuta alle tabelle richiamate ai commi sette, otto e nove dell'art. 1 del decreto legislativo n. 5 del 2014 che, contenendo l'indicazione delle variazioni compensative da applicarsi al Fondo di solidarietà a seguito della previsione di maggior gettito dell'imposta, sarebbero strettamente dipendenti dall'elenco di cui al primo comma e parteciperebbero della medesima natura amministrativa di tale elenco.

Il ricorso è articolato nei seguenti motivi di impugnativa:

Violazione del principio di riserva di legge ex art. 23 Cost. Violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza dell'imposizione tributaria. Violazione degli artt. 29 legge n. 142 del 1990, 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992 e 15 della legge n. 984 del 1977. Eccesso di potere per difetto di motivazione, disparità di trattamento ed ingiustizia manifesta.

L'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015 rinvia «all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica» sia per l'individuazione dei comuni totalmente montani, nel cui territorio tutti i terreni agricoli sono esenti dall'Imposta municipale propria, che per l'individuazione dei comuni parzialmente montani, nel cui territorio i terreni agricoli sono esenti dall'imposta solo se posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola.

I criteri per l'applicazione dell'esenzione tributaria non potrebbero essere stabiliti dall'ISTAT mediante i propri elenchi, ma avrebbero dovuto essere predeterminati in modo formale con l'atto legislativo. Viceversa, sarebbe violato il principio di cui all'art. 23 Cost. a mente del quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

Infatti, l'esenzione dall'imposta, in precedenza, era regolata dalla disposizione contenuta al primo comma, lettera h), dell'art. 7 decreto legislativo n. 504 del 1992.

I comuni ricorrenti avrebbero i requisiti oggettivi fissati dalla legge n. 991 del 1952 per il riconoscimento del carattere di «montanità».

Illegittimità derivata. Eccesso di potere per travisamento, difetto di istruttoria e sviamento dalla causa tipica. Difetto assoluto di motivazione. Irragionevolezza e ingiustizia manifesta. Violazione dei principi comunitari di legittimo affidamento, e certezza del diritto.

Le censure dedotte, in ragione del rapporto di consequenzialità tra l'esenzione dall'imposta e la decurtazione delle risorse finanziarie in danno dei comuni ricorrenti, refluirebbero in via derivata sull'illegittimità delle variazioni compensative disposte con le tabelle allegate al decreto-legge n. 5 del 2014.

Le variazioni compensative, peraltro, sarebbero affette anche da vizi propri quale, in particolare, la mancata elaborazione sulla base di una effettiva stima del maggior gettito conseguente per ciascun comune dal venir meno dell'esenzione dall'imposta.

I comuni, in ogni caso, non potrebbero imporre retroattivamente in capo ai contribuenti il pagamento dell'IMU agricola per il 2014, ostandovi il fondamentale principio, di derivazione comunitaria, del legittimo affidamento.

Il preteso maggior gettito d'imposta che i comuni sono obbligati ad iscrivere in bilancio determinerebbe riflessi negativi sul patto di stabilità interno.

L'Avvocatura generale dello Stato, in via preliminare, ha sollevato le seguenti eccezioni processuali:

inammissibilità del ricorso collettivo in quanto non si riscontrerebbe un interesse univoco che accomuna le posizioni di tutti i ricorrenti. In particolare, non si comprenderebbe quale interesse al ricorso possa avere un comune i cui terreni, esenti sulla base dei vecchi criteri, continuano ad essere esenti;

mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti gli altri enti territoriali tra i quali è ripartito l'onere determinato dal vincolo di bilancio statale previsto dal comma 5-bis dell'art. 4 del decreto-legge n. 16 del 2012. Nella denegata ipotesi di accoglimento del ricorso, infatti, la somma portata in riduzione per comuni incisi dalle norme dovrebbe essere necessariamente riversata sugli altri enti locali;

inammissibilità del ricorso in quanto l'elenco dei comuni italiani pubblicato sulla pagina web dell'ISTAT non potrebbe essere configurato come un provvedimento amministrativo e comunque non sarebbe autonomamente impugnabile, atteso che, oltre ad essere privo delle caratteristiche e dei requisiti tipici del provvedimento amministrativo, costituirebbe il risultato di una raccolta di dati ed informazioni, riportati in una tabella per ciascun comune italiano, in virtù dell'attività di cui all'art. 15 decreto legislativo n. 322 del 1989;



carezza di legittimazione passiva dell'ISTAT che non avrebbe elaborato la classificazione censurata né avrebbe concorso ad adottare gli atti impugnati, sicché dovrebbe essere estromesso dal giudizio.

L'ISTAT, per quanto concerne la classificazione dei comuni in montani/parzialmente montani/non montani, si sarebbe limitato a raccogliere e diffondere sul proprio sito istituzionale informazioni derivanti da fonti diverse;

assenza di qualunque doglianza volta a contestare presunti vizi di legittimità del decreto ministeriale 28 novembre 2014;

inammissibilità per carezza di interesse in quanto il ricorso sarebbe principalmente rivolto avverso un atto ex se non impugnabile e privo dei presupposti tipici del provvedimento amministrativo ed in quanto, inoltre, non si evincerebbe che parte ricorrente abbia subito un pregiudizio diretto ed immediato dall'elenco impugnato.

Nel merito, ha contestato la fondatezza delle censure dedotte concludendo per il rigetto del ricorso.

I ricorrenti hanno depositato altre memorie a sostegno delle proprie ragioni.

2. Con sentenza 4 agosto 2015, n. 10606, questa sezione, riservata al definitivo ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese, ha così provveduto sul ricorso in epigrafe:

ha respinto l'eccezione di inammissibilità dell'azione di annullamento proposta avverso l'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT;

ha respinto la richiesta di estromissione dal giudizio dell'ISTAT;

ha disposto che la parte ricorrente depositi in giudizio, entro trenta giorni dalla comunicazione in via amministrativa o notificazione, se anteriore, della sentenza non definitiva, una tabella indicante la classificazione di ogni singolo comune ricorrente, ai fini dell'applicazione dell'IMU agricola, prima della emanazione del decreto-legge n. 66 del 2014 ed a seguito dell'emanazione del decreto-legge n. 1 del 2015;

ha disposto che le amministrazioni resistenti depositino entro trenta giorni dalla comunicazione in via amministrativa o notificazione, se anteriore, della presente sentenza non definitiva una dettagliata relazione al fine di chiarire, a prescindere ed in aggiunta a quanto già rappresentato circa le pregresse competenze, della Commissione censuaria centrale e dell'UNCCEM, quali sono stati in concreto i criteri, in base ai quali la classificazione è stata effettuata e, quindi, è stato predisposto l'impugnato elenco dei comuni italiani, con particolare riferimento alla classificazione dei comuni ricorrenti.

Il percorso motivazionale della detta sentenza è stato il seguente:

«2. Il collegio ritiene opportuno premettere una sintetica descrizione del quadro normativo in materia.

L'art. 2 del decreto del 28 novembre 2014, adattato dal Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali e con il Ministro dell'interno, ha stabilito che sono esenti dall'imposta municipale propria, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo n. 504 del 1992:

i terreni agricoli dei comuni ubicati a un'altitudine di 601 metri e oltre, individuati sulla base dell'Elenco comuni italiani, pubblicato sul sito internet dell'ISTAT, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)";

i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, dei comuni ubicati a un'altitudine compresa fra 281 metri e 600 metri, individuati sulla base dell'Elenco comuni italiani, pubblicato sul sito internet dell'ISTAT, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)";

i terreni di cui al precedente alinea nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004 iscritti nella previdenza agricola.

Il decreto è stato adottato visto, tra l'altro, l'art. 4, comma 5-bis, del decreto-legge n. 16 del 2002, convertito dalla legge n. 44 del 2012, come modificato dal comma 2 dell'art. 22 del decreto-legge n. 66 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 89 del 2014, in base al quale, con decreto di natura non regolamentare sono individuati i comuni nei quali, a decorrere dall'anno di imposta 2014, si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992, sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT, diversificando tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola e gli altri terreni.

Nelle premesse, il decreto interministeriale del 28 novembre 2014 ha altresì fatto riferimento al medesimo comma 5-bis dell'art. 4 del decreto-legge n. 16 del 2012 in base al quale, dalle disposizioni di cui allo stesso comma 5-bis, deve derivare un maggior gettito complessivo annuo non inferiore a 350 milioni di euro a decorrere dall'anno 2014 ed in base al quale il recupero del maggior gettito, come risultante per ciascun comune a seguito dell'adozione del



decreto è operato con la procedura prevista dai commi 128 e 129 dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012 (per i comuni delle Regioni a statuto ordinario e delle Regioni Sicilia e Sardegna), vale a dire mediante decurtazione alle assegnazioni finanziarie stanziare in loro favore dall'apposito fondo di solidarietà comunale.

L'art. 1, comma 6, del decreto-legge 24 gennaio 2013, n. 4, convertito dalla legge n. 34 del 24 marzo 2015, ha abrogato il comma 5-*bis* dell'art. 4 del decreto-legge n. 16 del 2012.

Il primo comma dello stesso art. 1 ha previsto che, a decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera *h*) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992, si applica:

a) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT;

a-bis) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge n. 448 del 2001;

b) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT.

I criteri *de quibus*, ai sensi del terzo comma del detto articolo 1, si applicano anche all'anno di imposta 2014, per il quale, ai sensi del quarto comma, non è comunque dovuta l'IMU per i terreni esenti in virtù del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto, con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali e dell'interno, del 28 novembre 2014.

Per quanto maggiormente interessa in questa sede, giova rilevare inoltre che:

ai sensi del comma 7 dell'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, a decorrere dall'anno 2015, le variazioni compensative di risorse conseguenti dall'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2, sono operate nelle misure riportate nell'allegato A al provvedimento, per i comuni delle Regioni a statuto ordinario e delle Regioni Sicilia e Sardegna, nell'ambito del fondo di solidarietà comunale e con la procedura prevista dai commi 128 e 129 dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012 e, per i comuni del Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta, in sede di attuazione del comma 17 dell'art. 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 2011;

ai sensi del comma 9-*quinquies*, al fine di assicurare la più precisa ripartizione delle variazioni compensative di risorse di cui agli allegati A, B e C al decreto, fermo restando l'ammontare complessivo delle suddette variazioni, pari, complessivamente, 230.691.885,23 euro per l'anno 2014 e 268.652.847,44 euro per l'anno 2015, il Ministero dell'economia e delle finanze, sulla base di una metodologia condivisa con l'Associazione nazionale dei comuni italiani: (ANCI) e adottata sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali, provvede, entro il 30 giugno 2015, alla verifica del gettito per l'anno 2014, derivante dalle disposizioni di cui allo stesso art. 1, sulla base anche dell'andamento del gettito effettivo.

Ne consegue che — con l'espressa abrogazione dell'art. 4, comma 5-*bis*, del decreto-legge n. 16 del 2012, in attuazione del quale è stato adottato il decreto del 28 novembre 2014 — costituisce un dato inconfutabile che i criteri per l'esenzione dall'IMU agricola, allo stato, sono stabiliti esclusivamente dalle norme sopravvenute, di cui all'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015.

3. L'interesse che muove i comuni ricorrenti all'impugnazione dell'elenco ISTAT denominato elenco dei comuni italiani al 1° gennaio 2015 può essere individuato nella volontà degli enti locali di conservare lo status quo ante, vale a dire di non subire i "tagli" al fondo di solidarietà comunale derivanti dal venire meno dell'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ricadenti nel proprio territorio, e, quindi, di opporsi a tale decisione del Governo centrale, atteso che la riduzione dei terreni esentati dal pagamento dell'IMU agricola è volta proprio ad aumentare il gettito fiscale in favore dei comuni, a compensazione delle decurtazioni nell'ambito del fondo di solidarietà comunale. L'ammontare complessivo delle variazioni per effetto del maggior gettito derivante dalla riduzione delle esenzioni dall'imposta, peraltro, è stato ridotto da euro 350.000.000,00 a partire dal 2014 (importo previsto nel decreto-legge n. 66 del 2014) ad euro 230.691.885,33 per il 2014 e ad euro 268.652.847,44 per il 2015 (importi previsti nel decreto-legge n. 4 del 2015).

Diversamente, infatti, il ricorso si rivelerebbe inammissibile per carenza di interesse in quanto l'ente territoriale, in astratto, avrebbe un evidente interesse ad ottenere un maggior gettito derivante dall'assoggettamento ad IMU di terreni agricoli in precedenza esclusi, sicché il reale interesse, come detto, sembra individuabile — sempre che effettivamente sia questa la posizione dei comuni ricorrenti, vale a dire esentati con il precedente regime ed assoggettati in base al nuovo regime — nel mantenimento dello status quo ante, vale a dire nella conservazione dell'esenzione dall'imposta al fine di evitare i tagli al fondo di solidarietà comunale che l'estensione dell'imposta con conseguente maggior gettito comporta.



Il collegio deve rappresentare altresì che la decisione operata dal Governo centrale di operare decurtazioni al fondo di solidarietà comunale costituisce un atto politico, che attiene ai rapporti tra Governo centrale e Governi territoriali, un assoggettato, in quanto tale, al sindacato giurisdizionale del giudice amministrativo.

Va da sé, allora, che l'interesse al ricorso non può essere fatto discendere dall'interesse dei ricorrenti a non subire le decurtazioni al fondo di solidarietà comunale in quanto tale scelta si configura come una decisione espressione di volontà politica, il cui eventuale sindacato sarebbe del tutto esorbitante dai limiti di questa giurisdizione.

Di contro, l'interesse qualificato e differenziato in grado di rendere ammissibile il ricorso appare costituito dall'aspirazione al mantenimento dello status quo ante, attraverso l'inclusione tra i comuni esenti, che eviterebbe di sostituire ad un'entrata certa, quale quella derivante dal finanziamento a carico del fondo di solidarietà comunale, un'entrata presunta e più difficile da realizzare immediatamente e per intero, oltre che più onerosa per i proprietari dei terreni agricoli stanziati sui territori comunali non più esentati dal pagamento dell'imposta, quale il gettito derivante dal pagamento dell'IMU agricola.

Ne consegue che l'interesse sotteso alle censure rivolte avverso l'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT deve intendersi finalizzato a ottenere l'inclusione di ogni comune ricorrente tra i comuni totalmente montani o, eventualmente, parzialmente montani, mentre non è percepibile quale interesse possa sussistere alla integrale caducazione dell'elenco, atteso che, ad un suo eventuale travolgimento, non potrebbe in alcun caso seguire il ripristino della situazione normativa precedente al di n. 4 del 2015 ed al decreto-legge n. 66 del 2014, ma esclusivamente l'obbligo di procedere ad una nuova predisposizione dello stesso.

3.1 Così delineata la cornice fattuale e giuridica in cui si inserisce il presente ricorso con riferimento agli interessi sostanziali che appaiono perseguiti dai ricorrenti, il collegio, per quanto concerne l'eccezione di inammissibilità del ricorso collettivo, ritiene necessario, al fine della sua deliberazione, acquisire una tabella da parte dei comuni ricorrenti con l'indicazione, per ciascuno di essi, del regime impositivo, vale a dire della loro classificazione come esente o meno dall'IMU agricola, precedente alle modifiche normative intervenute a far tempo dal decreto-legge n. 66 del 2014, ed alla loro classificazione come comuni totalmente montani, parzialmente montani o non montani contenuta nell'elenco ISTAT di cui all'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015.

3.2 L'eccezione di inammissibilità dell'impugnazione dell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica è da disattendere.

In primo luogo, la classificazione del singolo comune quale totalmente montano, parzialmente montano o non montano, con la conseguente esenzione o meno dall'applicazione dell'imposta, discende dall'elenco in discorso, sicché lo stesso ha certamente efficacia provvedimentale e potenzialmente lesiva dei destinatari e, d'altra parte, se tale atto fosse ritenuto non impugnabile, non potrebbe esservi alcuna tutela per il comune (o per il contribuente) che ritenga di essere stato illegittimamente classificato come non montano, anziché totalmente o parzialmente montano, o parzialmente montano, anziché totalmente montano.

Per altro verso, il richiamo contenuto nell'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015 all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT costituisce mero rinvio non recettizio e non ha carattere novativo della fonte.

Il rinvio recettizio, infatti, opera una novazione della fonte che eleva la norma richiamata al rango primario, mentre la funzione del rinvio non recettizio non è quella di incorporare il contenuto della norma richiamata, bensì di indicare la fonte competente a regolare una determinata materia.

La stessa differenza tra rinvio materiale e rinvio formale è stata recepita anche dalla giurisprudenza costituzionale, la quale ha ulteriormente precisato che l'effetto di incorporazione si produce soltanto quando la volontà del legislatore di recepire mediante rinvio sia espressa oppure sia desumibile da elementi univoci e concludenti, operando altrimenti, come nel caso di specie, una presunzione di rinvio formale agli atti amministrativi (*ex multis*: Corte costituzionale 7 novembre 2014, n. 250).

Va da sé che, avendo natura provvedimentale l'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT, non può essere accolta la richiesta di estromissione dal giudizio dell'Istituto nazionale di statistica in quanto anch'esso da qualificare come amministrazione resistente.

3.3 L'ISTAT, nella relazione illustrativa depositata in ottemperanza all'ordinanza istruttoria di questa Sezione in altro ricorso afferente analoga fattispecie (ricorso R.G. n. 1968 del 2015) — come peraltro evidenziato anche nella memoria difensiva dell'Avvocatura generale dello Stato — ha rappresentato che la classificazione dei territori in montani e parzialmente montani è stata formulata dalla Commissione censuraria centrale che operava presso il Ministero dell'economia e delle finanze negli anni '50, tanto che la legge 25 luglio 1952, n. 991, contenente "Provvedimenti in favore dei territori montani" assegnava alla Commissione censuraria centrale il compito di compilare e tenere aggiornato un elenco nel quale, in applicazione dei criteri stabiliti dalla stessa legge, venivano individuati i territori montani.



L'istat ha tra l'altro soggiunto che, successivamente, la legge n. 142 del 1990 ha abrogato gli artt. 1 e 14 della legge n. 991 del 1952, eliminando di fatto il meccanismo di classificazione dei comuni per "grado di montanità" da parte della detta Commissione censuaria, ma, tuttavia, fino al 2009 l'attività di revisione della classificazione è stata comunque svolta dall'UNCEM (Unione nazionale comuni comunità enti montani), ora confluita nell'ANCI; nell'ambito delle attività connesse al monitoraggio delle comunità montane.

Ha inoltre posto in rilievo che soltanto alcuni dati della tabella fornita sono imputabili all'Istituto.

Il collegio rileva che tali indicazioni appaiono all'evidenza insufficienti a chiarire in base a quali criteri i comuni italiani siano stati classificati come totalmente montani, parzialmente montani o non montani nell'elenco cui rinvia l'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, facendo conseguire rilevanti conseguenze giuridiche in ordine all'imposizione all'IMU agricola dei terreni agricoli situati nei vari comuni dello Stato.

Pertanto, si rende necessario acquisire una ulteriore dettagliata relazione redatta in maniera congiunta dall'ISTAT, dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dal Ministero dell'economia e delle finanze, che potranno eventualmente assumere informazioni e documentazione presso altre strutture pubbliche interessate al procedimento, al fine di chiarire, a prescindere ed in aggiunta a quanto già rappresentato circa le pregresse competenze della Commissione censuaria centrale e dell'UNCEM, quali sono stati in concreto i criteri in base ai quali la classificazione è stata effettuata e, quindi, è stato predisposto l'impugnato elenco dei comuni italiani, con particolare riferimento alla classificazione dei comuni ricorrenti.

4. In conclusione, il collegio — decidendo in maniera non definitiva sulla presente controversia e riservando al definitivo ogni ulteriore decisione in rito, nel merito e sulle spese — così provvede:

respinge l'eccezione di inammissibilità dell'azione di annullamento proposta avverso l'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT;

respinge la richiesta di estromissione dal giudizio dell'ISTAT;

dispone che la parte ricorrente depositi in giudizio, entro trenta giorni dalla comunicazione in via amministrativa o notificazione, se anteriore, della presente sentenza non definitiva, una tabella indicante la classificazione di ogni singolo comune ricorrente, ai fini dell'applicazione dell'IMU agricola, prima della emanazione del decreto-legge n. 66 del 2014 ed a seguito dell'emanazione del decreto-legge n. 1 del 2015;

dispone che le amministrazioni resistenti depositino entro trenta giorni dalla comunicazione in via amministrativa o notificazione, se anteriore, della presente sentenza non definitiva una dettagliata relazione al fine di chiarire, a prescindere ed in aggiunta a quanto già rappresentato circa le pregresse competenze della Commissione censuaria centrale e dell'UNCEM, quali sono stati in concreto i criteri in base ai quali la classificazione è stata effettuata e, quindi, è stato predisposto l'impugnato elenco dei comuni italiani, con particolare riferimento alla classificazione dei comuni ricorrenti».

3. In esito agli incumbenti istruttori disposti, i ricorrenti hanno depositato la richiesta tabella indicando che, in base alla classificazione precedente al decreto-legge n. 66 del 2014, erano tutti esenti (il Comune di Modica parzialmente delimitato), mentre la classificazione successiva al decreto-legge n. 1 del 2015 li individua come parzialmente montani (Comuni di Regalbuto, Belpasso, Santa Maria di Licodia, Sortino, Graniti e Gaggi) o non montani (Comuni di Niscemi, Modica, Santa Venerina, Aci Sant'Antonio, Catenanuova e Pietraperzia), per cui il ricorso collettivo è ammissibile.

Parimenti, per adempiere all'incumbente istruttorio, la Presidenza del Consiglio dei ministri, Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi, ha inviato la relazione predisposta dall'ISTAT, il cui contenuto è stato integralmente condiviso sia dalla stessa Presidenza sia dal Ministero dell'economia e delle finanze, reiterando sostanzialmente quanto già in precedenza rappresentato.

Le parti hanno entrambe depositato la dichiarazione di riserva di appello ex art. 103 c.p.a. avverso la richiamata sentenza non definitiva di questa Sezione n. 10606 del 2015.

I ricorrenti hanno prodotto altra memoria a sostegno ed illustrazione delle proprie ragioni.

All'udienza pubblica del 4 novembre 2015, la causa è stata trattenuta per la decisione.

4. Il collegio ritiene che sia rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lettere *a)* e *b)*, prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT.

4.1 La questione si presenta all'evidenza rilevante ai fini della decisione della controversia in quanto la legittimità dell'impugnato elenco ISTAT e delle conseguenti tabelle riportanti gli importi delle variazioni compensative sulle risorse precedentemente stanziare a valere sul Fondo di solidarietà comunale e, quindi, la definizione del presente giudi-



zio discende inevitabilmente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale della norma nella parte in cui determina che l'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli situati in ogni singolo comune discende dalla classificazione del grado di montanità dei comuni stessi contenuta nell'elenco predisposto dall'ISTAT.

4.2 Detta questione, oltre che rilevante ai fini della decisione della controversia, non è manifestamente infondata con riferimento alla possibile violazione dell'art. 23 Cost. secondo cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. La riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., già prevista nello Statuto albertino, contiene il principio classico delle democrazie liberali «*no taxation without representation*» e, attraverso la locuzione «in base alla legge», si configura come una riserva relativa e non assoluta, per cui la legge può non regolare integralmente il rapporto tributario, demandando ad un regolamento, o ad altra fonte subordinata, la disciplina specifica degli elementi fissati in generale dalla norma primaria.

La problematica di maggiore rilievo, quindi, si concreta nell'individuazione di quale contenuto minimo la legge debba avere nel disciplinare la fattispecie tributaria e, di tale contenuto minimo, è stato ritenuto essere elemento ineliminabile la specificazione del presupposto di fatto fonte dell'obbligazione.

La Corte costituzionale ha avuto modo di chiarire come, in linea di principio, non vi sia dubbio che le norme di agevolazione tributaria siano anch'esse, al pari delle norme impositive, sottoposte alla riserva relativa di legge di cui all'art. 23 Cost. perché realizzano un'integrazione degli elementi, essenziali del tributo (sentenze n. 60 del 2011 e n. 123 del 2010).

Ne consegue che i profili fondamentali della disciplina agevolativa, così come di quella impositiva, devono essere regolati direttamente dalla fonte normativa primaria.

Nel caso esaminato nella sentenza n. 60 del 2010, ad esempio, nel dichiarare infondata la questione di legittimità costituzionale con riferimento all'art. 23 Cost., la Corte costituzionale ha rappresentato che le norme censurate hanno attribuito alla Giunta regionale la possibilità di concedere agevolazioni fiscali «nei limiti stabiliti annualmente con legge finanziaria regionale», per cui, affinché la riserva di legge sia rispettata, è necessario che il riferimento alla legge finanziaria sia inteso nel senso che quest'ultima non deve limitarsi a fissare i tetti massimi dell'importo delle agevolazioni accordate, ma deve determinare in modo sufficiente anche le fattispecie di agevolazioni, individuandone gli elementi fondamentali, quali, tra gli altri, i presupposti soggettivi ed oggettivi per usufruire del beneficio.

L'art. 1, del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, come innanzi precisato, ha previsto che, a decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera *h*) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica:

a) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);

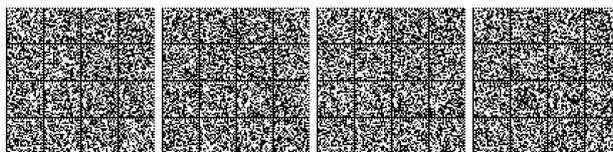
b) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali... ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT».

Di talché, la norma di legge ha fissato il criterio generale per ottenere l'esenzione dall'IMU, vale a dire l'ubicazione dei terreni agricoli e di quelli non coltivati nei comuni totalmente montani e l'ubicazione dei terreni agricoli e di quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, nei comuni parzialmente montani, ma ha demandato la classificazione dei comuni come totalmente montani, parzialmente montani non montani all'ISTAT, vale a dire all'elenco predisposto da tale Istituto.

Il presupposto di fatto per l'applicazione dell'agevolazione e, di converso, per l'applicazione dell'imposta, quindi, discende da una variabile esogena al dettato legislativo, la classificazione dei singoli comuni nell'elenco predisposto dall'ISTAT.

Il rispetto o meno della riserva relativa di legge, di conseguenza, postula la verifica della natura del potere amministrativo nella formazione del suddetto elenco, nel senso che se il potere esercitato è vincolato da norme di legge, sia pure differenti rispetto alla norma di cui all'art. 1 decreto-legge n. 4 del 2015, il presupposto di fatto dell'agevolazione deve comunque ritenersi stabilito dalla legge con conseguente compatibilità costituzionale della norma, mentre se il potere esercitato nella predisposizione dell'elenco non è vincolato ma è espressione di discrezionalità amministrativa, il presupposto di fatto dell'agevolazione e, di contro, dell'imposizione non può ritenersi stabilito dalla legge, con conseguente sospetto di incostituzionalità della norma attributiva del beneficio e, in definitiva, indicativa del perimetro di applicazione dell'imposta.

L'Istituto nazionale di statistica, nelle proprie relazioni, ha posto in rilievo che il legislatore, nel richiamare il predetto elenco dei comuni italiani pubblicato sul sito istituzionale dell'ISTAT, rinvia in concreto ad una tabella nella quale sono congiuntamente riportate una pluralità di informazioni sui comuni stessi. In particolare, ha rappresentato che alcune di queste informazioni, quali i codici identificativi dei comuni italiani, i dati relativi alla popolazione legale e



alla superficie territoriale (di forma censuaria), sono state elaborate dall'Istituto nell'ambito dell'attività classificatoria di propria competenza, mentre altre, e in particolare quelle concernenti la qualificazione montana/parzialmente montana/non montana, derivano invece da fonti diverse che l'ISTAT si è limitato a raccogliere e diffondere sul proprio sito istituzionale con finalità informative.

L'Istituto ha soggiunto che, ai fini dell'individuazione e della classificazione dei territori montani, la legge 25 luglio 1952, n. 991 assegnava alla Commissione censuaria centrale il compito di compilare e tenere aggiornato un elenco nel quale, in applicazione dei criteri stabiliti dagli articoli 1 e 14 della suddetta legge, venivano individuati i territori montani e che, successivamente, la legge 8 giugno 1990, n. 142, ha abrogato gli artt. 1 e 14 della legge n. 991 del 1952, eliminando di fatto il meccanismo di classificazione dei comuni per «grado di montanità» da parte della Commissione censuaria; tuttavia, fino al 2009, l'attività di revisione della classificazione è stata svolta dall'UNCCEM (Unione nazionale comuni comunità enti montani ora confluita nell'ANCI), nell'ambito delle attività connesse al monitoraggio delle comunità montane.

L'Avvocatura generale dello Stato, nelle proprie memorie, ha parimenti rilevato, quanto alla classificazione per grado di montanità che la suddivisione dei comuni in «totalmente montani», «parzialmente montani» e «non montani» non deriva da una classificazione operata dall'ISTAT, ma è essenzialmente applicativa dell'art. 1 della legge n. 991 del 1952 nonché dell'art. 14 della stessa legge ed è stata definita dalla Commissione censuaria centrale e trasmessa all'ISTAT dall'UNCCEM; la difesa erariale ha altresì sottolineato che, con l'entrata in vigore della legge n. 142 del 1990, la quale ha abrogato gli artt. 1 e 14 della legge n. 991 del 1952, sono state cancellate le norme che prevedevano l'aggiornamento della suddetta classificazione.

L'art. 1 della legge n. 991 del 1952 considerava territori montani i comuni censuari situati per almeno l'80% della loro superficie al di sopra di 600 metri di altitudine sul livello del mare e quelli nei quali il dislivello tra la quota altimetrica inferiore e la superiore del territorio comunale non è minore di seicento metri, sempre che il reddito imponibile medio per ettaro fosse inferiore a certe soglie, attribuendo alla Commissione censuaria centrale il compito di compilare e tenere aggiornato un elenco ed altresì la facoltà di includere nell'elenco stesso i comuni, o le porzioni di comune, anche non limitrofi ai precedenti, i quali, pur non trovandosi nelle condizioni anzidette, presentino pari condizioni economico-agrarie, con particolare riguardo ai comuni già classificati montani nel catasto agrario ed a quelli riconosciuti, per il loro intero territorio, danneggiati per eventi bellici.

Tale articolo è stato prima sostituito dall'articolo unico della legge n. 657 del 1957 e successivamente abrogato dall'art. 29 della legge n. 142 del 1990.

Ne consegue che, se durante la vigenza dell'art. 1 della legge n. 991 del 1952 l'elenco formato dalla Commissione censuaria poteva dirsi sostanzialmente vincolato dalla norma di legge, una volta abrogata tale disposizione, i parametri per la formazione dell'elenco sono divenuti discrezionali e se l'ISTAT, o qualunque altra amministrazione abbia il potere di incidere sulla formazione dell'elenco stesso, ha deciso di mantenere la classificazione effettuata prima dalla Commissione censuaria e dopo dall'UNCCEM lo ha fatto in modo del tutto volontario e svincolato da un dettato legislativo non più esistente.

In altri termini, con l'entrata in vigore del decreto-legge n. 4 del 2015, il criterio di esenzione dall'IMU agricola è basato sulla classificazione dei comuni di cui all'elenco ISTAT, sicché, abrogate già nel 1990 le norme del 1952 che dettavano i parametri per la redazione dell'elenco, l'eventuale riferimento agli stessi parametri da parte dell'amministrazione competente costituisce una determinazione discrezionale e non più vincolata dalla norma di legge.

Il collegio, sulla base di tali considerazioni, ritiene che la norma di cui all'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge n. 34 del 2015, possa rivelarsi violativa della riserva relativa di legge di cui all'art. 23 Cost. nella parte in cui, alle lettere *a*) e *b*), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT.

Infatti, il presupposto di fatto fonte dell'esenzione tributaria è demandato ad una classificazione del grado di montanità dei comuni contenuta in un atto amministrativo non predisposto nell'attuazione vincolata di criteri prefissati da una norma di legge, ma frutto di discrezionalità dell'amministrazione che redige l'elenco o, eventualmente (anche se dagli atti del giudizio e nonostante i reiterati incumbenti istruttori non risulta chiaro quale sia l'autorità amministrativa effettivamente competente, fermo restando, ovviamente, che un'amministrazione competente deve necessariamente esserci), di altra amministrazione che abbia il potere di incidere sui criteri di formazione dello stesso.

5. Il collegio, diversamente, ritiene che siano manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale astrattamente ipotizzabili con riferimento agli articoli 3, 81 e 119 Cost. nonché quelle relative alla violazione del principio di irretroattività delle norme.



5.1 Nel caso di specie, non viene in rilievo il canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., assunto nella giurisprudenza costituzionale a clausola generale, anche quale limite immanente all'esercizio della discrezionalità del legislatore, in quanto la questione di compatibilità costituzionale della norma riguarda proprio l'assenza di criteri utili a definire il grado di montanità — che in una materia coperta da riserva relativa di legge dovrebbero essere necessariamente presenti — e non già la presenza di criteri che possano essere reputati irragionevoli o lesivi del principio di uguaglianza.

5.2 In relazione agli artt. 81 e 119 Cost., inoltre, il collegio rileva che se è vero, ed in questo è stato enucleato l'interesse al ricorso, che un comune, precedentemente classificato come montano, può essere lesa dalla sostituzione di un'entrata certa, quale quella derivante dal finanziamento a carico del fondo di solidarietà comunale, con un'entrata presunta e più difficile da realizzare immediatamente e per intero, oltre che più onerosa per i proprietari dei terreni agricoli stanziati sui territori comunali non più esentati dal pagamento dell'imposta, quale il gettito derivante dal pagamento dell'IMU agricola, è altrettanto vero che non sembra da questa previsione di legge desumersi alcuna violazione dei precetti costituzionali.

In particolare, non appare ravvisabile alcuna lesione delle prerogative costituzionalmente riconosciute agli enti locali atteso che, come in modo condivisibile posto in rilievo dall'Avvocatura generale dello Stato, il versamento di un tributo ha ontologicamente insito un profilo di incertezza per ciò che riguarda sia la corresponsione dello stesso, dipendente dalla volontà del contribuente o dall'eventuale accertamento del comune, sia la quantificazione della prestazione che può dar luogo ad errori o inesattezze, per le quali il comune è comunque dotato degli strumenti adeguati per accertare l'evasione o l'inesattezza dei versamenti e ripristinare così la regolarità della posizione tributaria.

5.3 Per quanto concerne, infine, la prospettata violazione del principio di irretroattività, occorre in primo luogo rilevare che la riduzione delle esenzioni dall'IMU agricola per farne derivare un maggior gettito annuo complessivo è stata prevista dall'art. 4, comma 5-bis, del decreto-legge n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni dalla legge n. 44 del 2012, come sostituito dall'art. 22, comma 2, decreto-legge n. 66 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 89 del 2014.

Ne consegue che la modifica del regime di esenzione dall'IMU agricola, avente decorrenza dal periodo d'imposta 2014, non può dirsi abbia effetto retroattivo e, comunque, non può ritenersi lesa il principio di affidamento dei contribuenti prima esentati in quanto, almeno dal 24 aprile 2014 (data di pubblicazione del decreto-legge n. 66 del 2014), gli stessi erano in grado di conoscere che il regime di esenzione sarebbe variato per ricavarne un maggior gettito complessivo annuo.

Inoltre, per l'ipotesi in cui un determinato terreno, esente in base alla previsione del decreto interministeriale del 28 novembre 2014, sia invece assoggettato all'IMU agricola in base alla previsione dell'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, ai sensi del quarto comma 4 dello stesso art. 1, conserva efficacia *in parte qua* il decreto interministeriale con esclusivo riferimento all'anno di imposta 2014.

A ciò si aggiunga, ad ogni buon conto, che fra i precetti costituzionali preposti all'ordinamento tributario non esiste il divieto di retroattività delle norme, come invece accade per il diritto penale ai sensi dell'art. 25 Cost.

6. Per tutte le ragioni sopraesposte, il collegio ritiene rilevante ai fini della decisione della controversia e non manifestamente infondata, per violazione dell'art. 23 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lettere a) e b), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT, sicché deve essere disposta la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale e la sospensione del giudizio ai sensi dell'art. 134 della Costituzione, dell'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1 e dell'art. 23 della legge costituzionale 11 marzo 1953, n. 87.

P. Q. M.

Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, Sezione seconda, riservata al definitivo ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese, così provvede:

dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in relazione all'art. 23 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui alle lettere a) e b), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT;



*dispone la sospensione del giudizio e ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;
ordina che, a cura della Segreteria della sezione, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei ministri nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.*

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio del giorno 4 novembre 2015 con l'intervento dei magistrati:

Filoreto D'Agostino, Presidente;
Silvia Martino, consigliere;
Roberto Caponigro, consigliere, estensore.

Il Presidente: D'AGOSTINO

L'estensore: CAPONIGRO

16C00197

N. 143

Ordinanza del 16 dicembre 2015 del Tribunale amministrativo regionale per il Lazio sul ricorso proposto dal Comune di Castoreale, Rodi Milici e Centuripe contro Presidenza del Consiglio dei ministri ed altri

Imposte e tasse - Esenzione dell'IMU agricola per i terreni ubicati in comuni montani o parzialmente montani ove posseduti o condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.

- Decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4 (Misure urgenti in materia di esenzione IMU), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 2015, n. 34, art. 1, comma 1, lett. a) e b).

IL TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE PER LAZIO

(SEZIONE SECONDA)

Ha pronunciato la presente ordinanza sul ricorso numero di registro generale 4387 del 2015, proposto da:

Comune di Castoreale, Comune di Rodi Milici, Comune di Centuripe, rappresentati e difesi dagli avvocati Andrea Scuderi, Luca Ardizzone, con domicilio eletto presso Andrea Scuderi in Roma, Via Antonio Stoppani, 1;

Contro Presidenza del Consiglio dei ministri, Ministero dell'economia e delle finanze, Ministero dell'interno, Istituto nazionale di statistica - Istat, in persona dei legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliati in Roma, Via dei Portoghesi, 12;

Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali

Nei confronti di Comune di Motta Camastra, Comune di Rapina;

Per l'annullamento:

dell'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'ISTAT richiamato quanto alla classificazione dei Comuni totalmente e parzialmente montani ai fini dell'esenzione dell'Imposta Municipale Propria dall'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 24 gennaio 2015;

delle tabelle riportate agli allegati A e B del medesimo decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, recanti gli importi delle variazioni compensative operate in danno dei Comuni ricorrenti, sulle risorse precedentemente stanziare in loro favore a valere sul fondo di solidarietà comunale;

di ogni altro atto presupposto, consequenziale o comunque connesso.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Avvocatura Generale dello Stato;



Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa,

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 4 novembre 2015 il dott. Roberto Capofitto e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto in fatto e considerato in diritto quanto segue:

1. — Il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili ha previsto, all'art. 7, comma 1, lettera *h*), l'esenzione da tale imposta per «... i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984».

I Comuni ricorrenti espongono che, rientrando a pieno titolo tra quelli espressamente individuati ai sensi dell'art. 15 della legge n. 984 del 1977, sono stati coerentemente inseriti nell'elenco allegato alla circolare ricognitiva del Ministero delle finanze del 16 giugno 1993, n. 9 (con cui si era provveduto alla ricognizione di tutti i Comuni ritenuti «montani» o di «collina» ai fini dell'esenzione dall'ICI).

Soggiungono che la situazione non è cambiata con l'istituzione della nuova imposta municipale propria (IMU), che ha sostituito l'ICI in quanto l'art 9, comma 8, decreto legislativo n. 23 del 2011 ha mantenuto, anche per la nuova imposta, la stessa esenzione già prevista dall'art. 7, comma 1, lettera *h*), del decreto legislativo n. 504 del 1992.

Rappresentano altresì che il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, con decreto del 28 novembre 2014, adottato ai sensi dell'art. 4, comma 5-*bis*, del decreto-legge n. 66 del 2014, ha assunto quale criterio di riferimento per l'esenzione dalla c.d. IMU agricola la sola quota altimetrica della Casa comunale.

Di talché, i Comuni ricorrenti (*tectius*: i Comuni di Castoreale e Rodi Milici), hanno impugnato con separati ricorsi il decreto interministeriale del 28 novembre 2014 e tali ricorsi sono stati definiti con sentenze di questa Sezione 4 agosto 2015, numeri 10657 e 10659, che, per sopravvenuta carenza di interesse, hanno dichiarato l'improcedibilità degli stessi.

Successivamente, è stato adottato il decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, che ha dettato altri criteri per l'individuazione dei comuni esenti.

I ricorrenti hanno premesso che né l'elenco dei Comuni classificati «montani» e «parzialmente montani» predisposto dall'Istat e richiamato dall'art. 1, comma 1, del decreto-legge n. 4 del 2015, né le tabelle sulle variazioni compensative al Fondo di Solidarietà Comunale richiamate ai commi successivi della medesima disposizione sarebbero oggetto di un rinvio recettizio idoneo ad attribuire loro forza e valenza di legge formale, con conseguente sottoposizione alla giurisdizione amministrativa.

In particolare, la mancata specificazione degli estremi di pubblicazione dell'elenco richiamato dalla norma impedirebbe di cristallizzare nel corpo della disposizione richiamante uno specifico contenuto.

Né sarebbe stato indicato, a differenza che nel passato, il criterio normativo sulla cui base dell'Istat dovrebbe provvedere nei propri elenchi ad attribuire le qualifiche necessarie ad ottenere ovvero escludere l'esenzione tributaria.

La medesima natura di atto amministrativo dovrebbe essere conseguentemente riconosciuta alle tabelle richiamate ai commi sette, otto e nove dell'art. 1 del decreto legislativo n. 5 del 2014 che, contenendo l'indicazione delle variazioni compensative da applicarsi al Fondo di Solidarietà a seguito della previsione di maggior gettito dell'imposta, sarebbero strettamente dipendenti dall'elenco di cui al primo comma e parteciperebbero della medesima natura amministrativa di tale elenco.

Il ricorso è articolato nei seguenti motivi di impugnativa:

Violazione del principio di riserva di legge ex art. 23 della Costituzione. Violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza dell'imposizione tributaria. Violazione degli artt. 29, legge n. 142 del 1990, 7, del decreto legislativo n. 504 del 1992 e 15, della legge n. 984 del 1977. Eccesso di potere per difetto di motivazione, disparità di trattamento ed ingiustizia manifesta.

L'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015 rinvia «all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica» sia per l'individuazione dei Comuni totalmente montani, nel cui territorio tutti i terreni agricoli sono esenti, dall'Imposta Municipale Propria, che per l'individuazione dei Comuni parzialmente montani, nel cui territorio i terreni agricoli sono esenti dall'imposta solo se posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola.

I criteri per l'applicazione dell'esenzione tributaria non potrebbero essere stabiliti dall'Istat mediante i propri elenchi, ma avrebbero dovuti essere predeterminati in modo formale con l'atto legislativo. Viceversa, sarebbe violato il principio di cui all'art. 23 della Costituzione a mente del quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

Infatti, l'esenzione dall'imposta, in precedenza, era regolata dalla disposizione contenuta al primo comma, lettera *h*), dell'art. 7, decreto legislativo n. 504 del 1992.



I Comuni ricorrenti avrebbero i requisiti oggettivi fissati dalla legge n. 991 del 1952 per il riconoscimento del carattere di «montanità».

Illegittimità derivata. Eccesso di potere per travisamento, difetto di istruttoria e sviamento dalla causa tipica. Difetto assoluto di motivazione. Irragionevolezza e ingiustizia manifesta. Violazione dei principi comunitari di legittimo affidamento e certezza del diritto.

Le censure dedotte, in ragione del rapporto di consequenzialità tra l'esenzione dall'imposta e la decurtazione delle risorse finanziarie in danno dei Comuni ricorrenti, refluirebbero in via derivata sull'illegittimità delle variazioni compensative disposte con le tabelle allegate al decreto-legge n. 5 del 2014.

Le variazioni compensative, peraltro, sarebbero affette anche da vizi propri quale, in particolare, la mancata elaborazione sulla base di una effettiva stima del maggior gettito conseguente per ciascun Comune dal venir meno dell'esenzione dall'imposta.

I Comuni, in ogni caso, non potrebbero imporre retroattivamente in capo ai contribuenti il pagamento dell'IMU agricola per il 2014, ostandovi il fondamentale principio, di derivazione comunitaria, del legittimo affidamento.

Il preteso maggior gettito d'imposta che i Comuni sono obbligati ad iscrivere in bilancio determinerebbe riflessi negativi sul patto di stabilità interno.

L'Avvocatura Generale dello Stato, fin via preliminare, ha sollevato le seguenti eccezioni processuali:

inammissibilità del ricorso collettivo in quanto non si riscontrerebbe un interesse univoco che accomuna le posizioni di tutti i ricorrenti. In particolare, non si comprenderebbe quale interesse al ricorso possa avere un comune i cui terreni, esenti sulla base dei vecchi criteri, continuano ad essere esenti;

mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti gli altri enti territoriali che avrebbe interesse alla conservazione degli atti impugnati;

inammissibilità del ricorso in quanto l'elenco dei comuni italiani pubblicato sulla pagina web dell'Istat non potrebbe essere configurato come un provvedimento amministrativo e comunque non sarebbe autonomamente impugnabile, atteso che, oltre ad essere privo delle caratteristiche e dei requisiti tipici del provvedimento amministrativo, costituirebbe il risultato di una raccolta di dati ed informazioni, riportati in una tabella per ciascun comune italiano, in virtù dell'attività di cui all'art. 1, decreto legislativo n. 322 del 1989;

carezza di legittimazione passiva dell'Istat che non avrebbe elaborato la classificazione censurata né avrebbe concorso ad adottare gli atti impugnati, sicché dovrebbe essere estromesso dal giudizio. L'Istat, per quanto concerne la qualificazione montana/parzialmente montana/non montana, si sarebbe limitato a raccogliere e diffondere sul proprio sito istituzionale informazioni derivanti da fonti diverse;

assenza di qualunque doglianza volta a contestare presunti vizi di legittimità dell'elenco impugnato;

inammissibilità per carezza di interesse in quanto il ricorso sarebbe principalmente rivolto avverso un atto ex se non impugnabile e privo dei presupposti tipici del provvedimento amministrativo ed in quanto, inoltre, non si evincerebbe che parte ricorrente abbia subito un pregiudizio diretto ed immediato dall'elenco impugnato;

inammissibilità della richiesta di rimessione della questione di legittimità costituzionale.

Nel merito, ha contestato la fondatezza delle censure dedotte concludendo per il rigetto del ricorso.

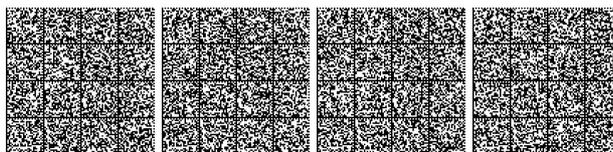
I ricorrenti hanno depositato altra memoria a sostegno delle proprie ragioni.

All'udienza pubblica del 4 novembre 2015, la causa è stata trattenuta per la decisione.

2. — Il Collegio ritiene che sia rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lettere *a)* e *b)*, prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat.

2.1. — La questione si presenta all'evidenza rilevante ai fini della decisione della controversia in quanto la legittimità dell'impugnato elenco Istat e delle conseguenti tabelle riportanti gli importi delle variazioni compensative sulle risorse precedentemente stanziati a valere sul Fondo di Solidarietà Comunale e, quindi, la definizione del presente giudizio discende inevitabilmente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale della norma nella parte in cui determina che l'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli situati in ogni singolo Comune discende dalla classificazione del grado di montanità dei Comuni stessi contenuta nell'elenco predisposto dall'Istat.

2.2. — Detta questione, oltre che rilevante ai fini della decisione della controversia, non è manifestamente infondata con riferimento alla possibile violazione dell'art. 23 della Costituzione secondo cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. La riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, già



prevista nello Statuto albertino, contiene il principio classico delle democrazie liberali «*no taxation without representation*» e, attraverso la locuzione «in base alla legge», si configura come una riserva relativa e non assoluta, per cui la legge può non regolare integralmente il rapporto tributario, demandando ad un regolamento, o ad altra fonte subordinata, la disciplina specifica degli elementi fissati in generale dalla norma primaria.

La problematica di maggiore rilievo, quindi, si concreta nell'individuazione di quale contenuto minimo la legge debba avere nel disciplinare la fattispecie tributaria e, di tale contenuto minimo, è stato ritenuto essere elemento ineliminabile la specificazione del presupposto di fatto fonte dell'obbligazione.

La Corte costituzionale ha avuto modo di chiarire come, in linea di principio, non vi sia dubbio che le norme di agevolazione tributaria siano anch'esse, al pari delle norme impositive, sottoposte alla riserva relativa di legge di cui all'art. 23 della Costituzione perché realizzano un'integrazione degli elementi essenziali del tributo (sentenze n. 60 del 2011 e n. 123 del 2010).

Ne consegue che i profili fondamentali della disciplina agevolativa, così come di quella impositiva, devono essere regolati direttamente dalla fonte normativa primaria.

Nel caso esaminato nella sentenza n. 60 del 2010, ad esempio, nel dichiarare infondata la questione di legittimità costituzionale con riferimento all'art. 23 della Costituzione, la Corte costituzionale ha rappresentato che le norme censurate hanno attribuito alla Giunta regionale la possibilità di concedere agevolazioni fiscali «nei limiti stabiliti annualmente con legge finanziaria regionale», per cui, affinché la riserva di legge sia rispettata, è necessario che il riferimento alla legge finanziaria sia inteso nel senso che quest'ultima non deve limitarsi a fissare i tetti massimi dell'importo delle agevolazioni accordate, ma deve determinare in modo sufficiente anche le fattispecie di agevolazioni, individuandone gli elementi fondamentali, quali, tra gli altri, i presupposti soggettivi ed oggettivi per usufruire del beneficio.

L'art. 1, del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, come innanzi precisato, ha previsto che, a decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera *h*), del comma 1, dell'art. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica:

«*a*) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);

b) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali ... ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT».

Di talché, la norma di legge ha fissato il criterio generale per ottenere l'esenzione dall'IMU, vale a dire l'ubicazione dei terreni agricoli e di quelli non coltivati nei comuni totalmente montani e l'ubicazione dei terreni agricoli e di quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, nei comuni parzialmente montani, ma ha demandato la classificazione dei comuni come totalmente montani, parzialmente montani o non montani all'Istat, vale a dire all'elenco predisposto da tale istituto.

Il presupposto di fatto per l'applicazione dell'agevolazione e, di converso, per l'applicazione dell'imposta, quindi, discende da una variabile esogena al dettato legislativo, la classificazione dei singoli Comuni nell'elenco predisposto dall'Istat.

Il rispetto o meno della riserva relativa di legge, di conseguenza, postula la verifica della natura del potere amministrativo nella formazione del suddetto elenco, nel senso che se il potere esercitato è vincolato da norme di legge, sia pure differenti rispetto alla norma di cui all'art. 1, decreto-legge n. 4 del 2015, il presupposto di fatto dell'agevolazione deve comunque ritenersi stabilito dalla legge con conseguente compatibilità costituzionale della norma, mentre se il potere esercitato nella predisposizione dell'elenco non è vincolato ma è espressione di discrezionalità amministrativa, il presupposto di fatto dell'agevolazione e, di contro, dell'imposizione non può ritenersi stabilito dalla legge, con conseguente sospetto di incostituzionalità della norma attributiva del beneficio e, in definitiva, indicativa del perimetro di applicazione dell'imposta.

L'Avvocatura Generale dello Stato, nella propria memoria, ha rilevato, quanto alla classificazione per grado di montanità, che l'elenco impugnato — che prevede la suddivisione dei Comuni in «totalmente montani», «parzialmente montani» e «non montani» — non è stato direttamente elaborato dall'Istat, ma dalla Commissione censuaria centrale che operava presso il Ministero dell'economia e delle finanze. In particolare, la legge n. 991 del 1952 assegnava proprio a tale Commissione il compito di compilare un elenco nel quale venivano individuati i terreni montani, al fine di concedere talune agevolazioni contributive. Tale classificazione è stata fino al 2009 oggetto di attività di revisione svolta dall'UNCEM (Unione Nazionale Comuni Comunità Enti Montani ora confluita nell'ANCI).

L'art. 1 della legge n. 991 del 1952 considerava territori montani i Comuni censuari situati per almeno l'80% della loro superficie al di sopra di 600 metri di altitudine sul livello del mare e quelli nei quali il dislivello tra la quota altimetrica inferiore e la superiore del territorio comunale non è minore di seicento metri, sempre che il reddito imponibile



medio per ettaro fosse inferiore a certe soglie, attribuendo alla Commissione censuaria centrale il compito di compilare e tenere aggiornato un elenco ed altresì la facoltà di includere nell'elenco stesso i Comuni, o le porzioni di Comune, anche non limitrofi ai precedenti, i quali, pur non trovandosi nelle condizioni anzidette, presentino pari condizioni economico-agrarie, con particolare riguardo ai Comuni già classificati montani nel catasto agrario ed a quelli riconosciuti, per il loro intero territorio, danneggiati per eventi bellici.

Tale articolo è stato prima sostituito dall'articolo unico della legge n. 657 del 1957 e successivamente abrogato dall'art. 29 della legge n. 142 del 1990.

Ne consegue che, se durante la vigenza dell'art. 1, della legge n. 991 del 1952 l'elenco formato dalla Commissione censuaria poteva dirsi sostanzialmente vincolato dalla norma di legge, una volta abrogata tale disposizione, i parametri per la formazione dell'elenco sono divenuti discrezionali e se l'Istat, o qualunque altra amministrazione abbia il potere di incidere sulla formazione dell'elenco stesso, ha deciso di mantenere la classificazione effettuata prima dalla Commissione censuaria e dopo dall'Uncem lo ha fatto in modo del tutto volontario e svincolato da un dettato legislativo non più esistente.

In altri termini, con l'entrata in vigore del decreto-legge n. 4 del 2015, il criterio di esenzione dall'IMU agricola è basato sulla classificazione dei Comuni di cui all'elenco Istat, sicché, abrogate già nel 1990 le norme del 1952 che dettavano i parametri per la redazione dell'elenco, l'eventuale riferimento agli stessi parametri da parte dell'amministrazione competente costituisce una determinazione discrezionale e non più vincolata dalla norma di legge.

Il Collegio, sulla base di tali considerazioni, ritiene che la norma di cui all'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge n. 34 del 2015, possa rivelarsi violativa della riserva relativa di legge di cui all'art. 23 della Costituzione nella parte in cui, alle lettere *a)* e *b)*, prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat.

Infatti, il presupposto di fatto fonte dell'esenzione tributaria è demandato ad una classificazione del grado di montanità dei Comuni contenuta in un atto amministrativo non predisposto nell'attuazione vincolata di criteri prefissati da una norma di legge, ma frutto di discrezionalità dell'amministrazione che redige l'elenco o, eventualmente (anche se dagli atti del giudizio non risulta chiaro quale sia l'autorità amministrativa effettivamente competente, fermo restando, ovviamente, che un'amministrazione competente deve necessariamente esserci), di altra amministrazione che abbia il potere di incidere sui criteri di formazione dello stesso.

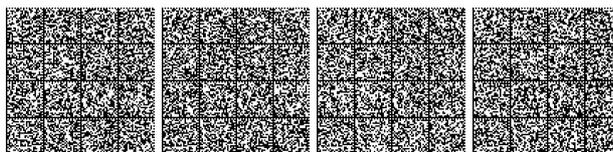
3. — Il Collegio, diversamente, ritiene che siano manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale astrattamente ipotizzabili con riferimento agli artt. 3, 81 e 119 della Costituzione nonché quelle relative alla violazione del principio di irretroattività delle norme.

3.1. — Nel caso di specie, non viene in rilievo il canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, assunto nella giurisprudenza costituzionale a clausola generale, anche quale limite immanente all'esercizio della discrezionalità del legislatore, in quanto la questione di compatibilità costituzionale della norma riguarda proprio l'assenza di criteri utili a definire il grado di montanità — che in una materia coperta da riserva relativa di legge dovrebbero essere necessariamente presenti — e non già la presenza di criteri che possano essere reputati irragionevoli o lesivi del principio di uguaglianza.

5.2. — In relazione agli artt. 81 e 119 della Costituzione, inoltre, il Collegio rileva che se è vero, ed in questo è individuabile l'interesse al ricorso, che un Comune, precedentemente classificato come montano, può essere lesa dalla sostituzione di un'entrata certa, quale quella derivante dal finanziamento a carico del fondo di solidarietà comunale, con un'entrata presunta e più difficile da realizzare immediatamente e per intero, oltre che più onerosa per i proprietari dei terreni agricoli stanziati sui territori comunali non più esentati dal pagamento dell'imposta, quale il gettito derivante dal pagamento dell'IMU agricola, è altrettanto vero che non può da questa previsione di legge desumersi alcuna violazione dei precetti costituzionali.

In particolare, non è ravvisabile alcuna lesione delle prerogative costituzionalmente riconosciute agli enti locali atteso che, come in modo condivisibile posto in rilievo dall'Avvocatura Generale dello Stato in fattispecie analoghe, il versamento di un tributo ha ontologicamente insito un profilo di incertezza per ciò che riguarda sia la corresponsione dello stesso, dipendente dalla volontà del contribuente o dall'eventuale accertamento del Comune, sia la quantificazione della prestazione che può dar luogo ad errori o inesattezze, per le quali il Comune è comunque dotato degli strumenti adeguati per accertare l'evasione o l'inesattezza dei versamenti e ripristinare così la regolarità della posizione tributaria.

3.3. — Per quanto concerne, infine, la prospettata violazione del principio di irretroattività, occorre in primo luogo rilevare che la riduzione delle esenzioni dall'IMU agricola per farne derivare un maggior gettito annuo complessivo è stata prevista dall'art. 4, comma 5-bis, del decreto-legge n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, come sostituito dall'art. 22, comma 2, del decreto-legge n. 66 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 89 del 2014.



Ne consegue che la modifica del regime di esenzione dall'IMU agricola, avente decorrenza dal periodo d'imposta 2014, non può dirsi abbia effetto retroattivo e, comunque, non può ritenersi lesivo il principio di affidamento dei contribuenti prima esentati in quanto, almeno dal 24 aprile 2014 (data di pubblicazione del decreto-legge n. 66 del 2014), gli stessi erano in grado di conoscere che il regime di esenzione, sarebbe variato per ricavarne un maggior gettito complessivo annuo.

Inoltre, per l'ipotesi in cui un determinato terreno, esente in base alla previsione del decreto interministeriale del 28 novembre 2014, sia invece assoggettato all'IMU agricola in base alla previsione dell'art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, ai sensi del quarto comma 4 dello stesso art. 1, conserva efficacia *in parte qua* il decreto interministeriale con esclusivo riferimento all'anno di imposta 2014.

A ciò si aggiunga, ad ogni buon conto, che fra i precetti costituzionali preposti all'ordinamento tributario non esiste il divieto di retroattività delle norme, come invece accade per il diritto penale ai sensi dell'art. 25 della Costituzione.

4. — Per tutte le ragioni sopraesposte, il Collegio ritiene rilevante ai fini della decisione della controversia e non manifestamente infondata, per violazione dell'art. 23 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lettere *a)* e *b)*, prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat, sicché deve essere disposta la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale e la sospensione del giudizio ai sensi dell'art. 134 della Costituzione, dell'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1 e dell'art. 23 della legge costituzionale 11 marzo 1953, n. 87.

P. Q. M.

Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, Sezione Seconda, riservata al definitivo ogni ulteriore statuizione in rito, nel merito e sulle spese, così provvede:

Dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in relazione all'art. 23 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34, nella parte in cui, alle lettere a) e b), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat;

Dispone la sospensione del giudizio e ordina l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;

Ordina che, a cura della Segreteria della Sezione, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei ministri nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del giorno 4 novembre 2015 con l'intervento dei magistrati:

Filoreto D'Agostino, Presidente;

Silvia Martino, Consigliere;

Roberto Caponigro, Consigliere, Estensore.

Il Presidente: D'AGOSTINO

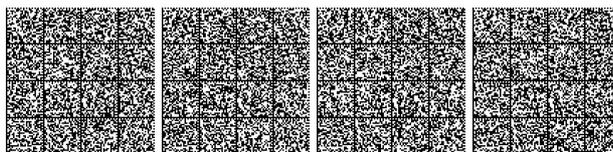
L'estensore: CAPONIGRO

16C00198

LOREDANA COLECCHIA, *redattore*

DELIA CHIARA, *vice redattore*

(WI-GU-2016-GUR-034) Roma, 2016 - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A.



MODALITÀ PER LA VENDITA

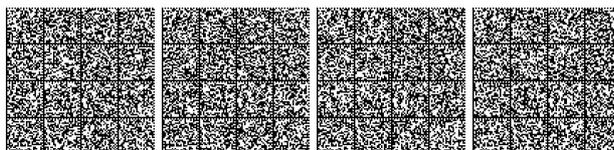
La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni dell'Istituto sono in vendita al pubblico:

- **presso il punto vendita dell'Istituto in piazza G. Verdi, 1 - 00198 Roma ☎ 06-8549866**
- **presso le librerie concessionarie riportate nell'elenco consultabile sui siti www.ipzs.it e www.gazzettaufficiale.it.**

L'Istituto conserva per la vendita le Gazzette degli ultimi 4 anni fino ad esaurimento. Le richieste per corrispondenza potranno essere inviate a:

Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A.
Vendita Gazzetta Ufficiale
Via Salaria, 691
00138 Roma
fax: 06-8508-3466
e-mail: informazioni@gazzettaufficiale.it

avendo cura di specificare nell'ordine, oltre al fascicolo di GU richiesto, l'indirizzo di spedizione e di fatturazione (se diverso) ed indicando i dati fiscali (codice fiscale e partita IVA, se titolari) obbligatori secondo il DL 223/2007. L'importo della fornitura, maggiorato di un contributo per le spese di spedizione, sarà versato in contanti alla ricezione.




GAZZETTA UFFICIALE
 DELLA REPUBBLICA ITALIANA

CANONI DI ABBONAMENTO (salvo conguaglio)
validi a partire dal 1° OTTOBRE 2013

GAZZETTA UFFICIALE - PARTE I (legislativa)

	<u>CANONE DI ABBONAMENTO</u>
Tipo A Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi tutti i supplementi ordinari: <i>(di cui spese di spedizione € 257,04)*</i> <i>(di cui spese di spedizione € 128,52)*</i>	- annuale € 438,00 - semestrale € 239,00
Tipo B Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte Costituzionale: <i>(di cui spese di spedizione € 19,29)*</i> <i>(di cui spese di spedizione € 9,64)*</i>	- annuale € 68,00 - semestrale € 43,00
Tipo C Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti della UE: <i>(di cui spese di spedizione € 41,27)*</i> <i>(di cui spese di spedizione € 20,63)*</i>	- annuale € 168,00 - semestrale € 91,00
Tipo D Abbonamento ai fascicoli della serie destinata alle leggi e regolamenti regionali: <i>(di cui spese di spedizione € 15,31)*</i> <i>(di cui spese di spedizione € 7,65)*</i>	- annuale € 65,00 - semestrale € 40,00
Tipo E Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni: <i>(di cui spese di spedizione € 50,02)*</i> <i>(di cui spese di spedizione € 25,01)*</i>	- annuale € 167,00 - semestrale € 90,00
Tipo F Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi tutti i supplementi ordinari, e dai fascicoli delle quattro serie speciali: <i>(di cui spese di spedizione € 383,93)*</i> <i>(di cui spese di spedizione € 191,46)*</i>	- annuale € 819,00 - semestrale € 431,00

N.B.: L'abbonamento alla GURI tipo A ed F comprende gli indici mensili

CONTO RIASSUNTIVO DEL TESORO

Abbonamento annuo (incluse spese di spedizione) € **56,00**

PREZZI DI VENDITA A FASCICOLI

(Oltre le spese di spedizione)

Prezzi di vendita: serie generale	€ 1,00
serie speciali (escluso concorsi), ogni 16 pagine o frazione	€ 1,00
fascicolo serie speciale, <i>concorsi</i> , prezzo unico	€ 1,50
supplementi (ordinari e straordinari), ogni 16 pagine o frazione	€ 1,00
fascicolo Conto Riassuntivo del Tesoro, prezzo unico	€ 6,00

I.V.A. 4% a carico dell'Editore

PARTE I - 5ª SERIE SPECIALE - CONTRATTI PUBBLICI

*(di cui spese di spedizione € 129,11)** - annuale € **302,47**
*(di cui spese di spedizione € 74,42)** - semestrale € **166,36**

GAZZETTA UFFICIALE - PARTE II

*(di cui spese di spedizione € 40,05)** - annuale € **86,72**
*(di cui spese di spedizione € 20,95)** - semestrale € **55,46**

Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione (oltre le spese di spedizione) € 1,01 (€ 0,83 + IVA)

Sulle pubblicazioni della 5ª Serie Speciale e della Parte II viene imposta I.V.A. al 22%.

Si ricorda che, in applicazione della legge 190 del 23 dicembre 2014 articolo 1 comma 629, gli enti dello Stato ivi specificati sono tenuti a versare all'Istituto solo la quota imponibile relativa al canone di abbonamento sottoscritto. Per ulteriori informazioni contattare la casella di posta elettronica abbonamenti@gazzettaufficiale.it.

RACCOLTA UFFICIALE DEGLI ATTI NORMATIVI

Abbonamento annuo € **190,00**
Abbonamento annuo per regioni, province e comuni - SCONTO 5% € **180,50**
Volume separato (oltre le spese di spedizione) € 18,00

I.V.A. 4% a carico dell'Editore

Per l'estero, i prezzi di vendita (in abbonamento ed a fascicoli separati) anche per le annate arretrate, compresi i fascicoli dei supplementi ordinari e straordinari, devono intendersi raddoppiati. Per il territorio nazionale, i prezzi di vendita dei fascicoli separati, compresi i supplementi ordinari e straordinari, relativi anche ad anni precedenti, devono intendersi raddoppiati. Per intere annate è raddoppiato il prezzo dell'abbonamento in corso. Le spese di spedizione relative alle richieste di invio per corrispondenza di singoli fascicoli vengono stabilite di volta in volta in base alle copie richieste. Eventuali fascicoli non recapitati potranno essere forniti gratuitamente entro 60 giorni dalla data di pubblicazione del fascicolo. Oltre tale periodo questi potranno essere forniti soltanto a pagamento.

N.B. - La spedizione dei fascicoli inizierà entro 15 giorni dall'attivazione da parte dell'Ufficio Abbonamenti Gazzetta Ufficiale.

RESTANO CONFERMATI GLI SCONTI COMMERCIALI APPLICATI AI SOLI COSTI DI ABBONAMENTO

* tariffe postali di cui alla Legge 27 febbraio 2004, n. 46 (G.U. n. 48/2004) per soggetti iscritti al R.O.C.



* 4 5 - 4 1 0 5 0 0 1 6 0 8 2 4 *

€ 4,00

