



Giustizia amministrativa
A cura del Segretariato Generale della Giustizia amministrativa

Consiglio di Stato
Tribunali Amministrativi Regionali

News n. 25 del 17 febbraio 2023
a cura dell'Ufficio del massimario

Il T.a.r. per il Lazio ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 661-676, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. *sugar tax*), nella parte in cui ha assoggettato ad imposta sul consumo i soli prodotti rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione europea (ossia le bevande analcoliche) ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti, e non anche altri prodotti alimentari diversi dalle bevande ma parimenti contraddistinti dall'aggiunta di edulcoranti.

T.a.r. per il Lazio, sezione II, ordinanza 14 novembre 2022, n. 14918 – Pres. Riccio, est. Tecchia.

Tributi in genere – Consumo (imposte di) - Sugar tax – Uguaglianza – Prodotti alimentari diversi dalle bevande – Questioni rilevanti e non manifestamente infondate di costituzionalità.

È rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 661-676, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nella parte in cui ha assoggettato ad imposta sul consumo i soli prodotti rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione europea (ossia le bevande analcoliche) ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti, e non anche altri prodotti alimentari diversi dalle bevande ma parimenti contraddistinti dall'aggiunta di edulcoranti (1).

(1) I. – Con l'ordinanza in rassegna il T.a.r. per il Lazio dubita della legittimità costituzionale – in relazione ai parametri di cui gli artt. 3 e 53 della Costituzione – dell'art.

1, commi 661-676, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 nella parte in cui ha assoggettato ad imposta sul consumo (cd. (*sugar tax*) i soli prodotti rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione europea (ossia le bevande analcoliche) ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti, e non anche altri prodotti alimentari diversi dalle bevande ma parimenti contraddistinti dall'aggiunta di edulcoranti.

II. – Dopo aver ricostruito la vicenda processuale (che ha visto la riunione di due distinti ricorsi), deciso alcune questioni preliminari (a mezzo della reiezione delle eccezioni di difetto di giurisdizione per impugnazione di un atto politico - *id est* della legge - ex art. 7, comma 1 ultima parte, c.p.a. e di inammissibilità dei ricorsi per carenza interesse ad agire e della richiesta di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE alla Corte di giustizia UE per compatibilità della disciplina nazionale in tema di c.d. *sugar tax* con gli artt. 49, 56 e 101 TFUE nonché con i principi di libertà di stabilimento, libera prestazione dei servizi e di libera concorrenza formulate dalle amministrazioni resistenti) ed aver tratto da ciò la rilevanza della q.l.c. prospettata, il T.a.r. per il Lazio ha osservato quanto segue in punto di non manifesta infondatezza della stessa:

- a) preliminarmente è opportuno ricostruire la disciplina di legge con cui è stata introdotta l'imposta di cui si discorre (c.d. *sugar tax*), nonché le finalità che essa persegue; in particolare quanto al contenuto della disciplina normativa occorre rilevare che:
 - a1) l'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2020" ha introdotto, ai commi 661 – 676, "l'imposta sul consumo delle bevande analcoliche, come definite al comma 662, di seguito denominate «bevande edulcorate»"; l'entrata in vigore dell'imposta, come da ultimo modificata dall'art. 1, comma 12, lett. b), della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (che ha modificato l'art. 1, comma 676, della legge n. 160/2019) è prevista per il 1° gennaio 2023;
 - a2) il comma 662 definisce le "bevande edulcorate" come "prodotti finiti e i prodotti predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione europea, condizionati per la vendita, destinati al consumo alimentare umano, ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti e aventi un titolo alcolometrico inferiore o uguale a 1,2 per cento in volume";
 - a3) quanto invece alla definizione di "edulcorante", la disposizione chiarisce che, "ai fini dei commi da 661 a 676, per bevande edulcorate si intende qualsiasi sostanza, di origine naturale o sintetica, in grado di conferire sapore dolce alle bevande"; la definizione di edulcorante a cui anettere rilievo ai fini dell'imposta *de qua* comprende, quindi, qualsiasi sostanza

aggiunta –ovviamente diversa rispetto agli zuccheri “propri” presenti in rerum natura in una bevanda – capace di conferire sapore dolce alle bibite, irrilevante essendo l’origine naturale o sintetica di tale sostanza;

- a4) l’imposta colpisce, quindi, tanto gli edulcoranti naturali quanto gli edulcoranti sintetici, con l’ulteriore precisazione che gli edulcoranti sintetici (costituenti una sottocategoria della macro - categoria “edulcoranti”) includono alcuni esemplari specifici – come ad esempio l’aspartame –rispetto ai quali il Regolamento UE 1333/2008 del Parlamento e del Consiglio dell’Unione Europea fissa la quantità massima che può essere presente in ogni litro di bevanda (a mero titolo esemplificativo la quantità massima di aspartame è pari a 600 mg/l, cfr. allegato II del summenzionato Regolamento);
- a5) le bevande analcoliche incise dall’imposta sono soltanto quelle ricomprese nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell’Unione Europea, corrispondenti rispettivamente a:
- succhi di frutta (compresi i mosti di uva) o di ortaggi e legumi, non fermentati, senza aggiunta di alcol, anche addizionati di zuccheri o di altri dolcificanti;
 - acque, comprese quelle minerali e gassate, con aggiunta di zucchero o di altri dolcificanti o di aromatizzanti, e altre bevande non alcoliche, esclusi i succhi di frutta o di ortaggi della voce 2009 (v. nota esplicativa della nomenclatura combinata, emanata ai sensi dell’art. 9 del Regolamento (CEE) n. 2658/1987 del Consiglio dell’Unione europea del 23 luglio 1987);
- a6) pertanto, l’imposta si applica alle bevande analcoliche che rientrano nelle tipologie sopra descritte, alle quali siano state aggiunte sostanze - di origine naturale o sintetica - in grado di conferire un sapore dolce e con una percentuale di alcol uguale o inferiore all’1,2% in volume;
- a7) l’imposta è fissata nella misura di “euro 10,00 per ettolitro” per i prodotti finiti, e di “euro 0,25 al chilogrammo” per i prodotti predisposti per essere utilizzati previa diluizione (comma 665);
- a8) quanto invece all’esigibilità dell’imposta, il comma 663 prevede che l’obbligazione divenga esigibile:
- all’atto della cessione, anche a titolo gratuito, di bevande edulcorate a consumatori nel territorio dello Stato ovvero a ditte nazionali che ne effettuino la vendita, da parte del fabbricante nazionale;
 - all’atto del ricevimento di bevande edulcorate da parte del soggetto acquirente, per i prodotti provenienti da Stati appartenenti all’Unione europea;

- all'atto dell'importazione definitiva nel territorio nazionale, per le bevande importate da Stati non appartenenti all'Unione europea;
- a9) è prevista inoltre l'esenzione dall'imposta per le bevande edulcorate prodotte dal fabbricante nazionale che siano però destinate al consumo in altri Stati dell'Unione europea o comunque all'esportazione;
- a10) c'è infine una "soglia di dolcezza" al di sotto della quale l'imposta non si applica; infatti, affinché una bevanda edulcorata possa considerarsi esente dall'imposta in questione, il contenuto complessivo di edulcoranti deve essere inferiore o uguale "a 25 grammi per litro per i prodotti finiti e a 125 grammi per chilogrammo "per i prodotti predisposti ad essere utilizzati previa diluizione";
- b) per ciò che attiene le finalità per le quali è stata introdotta l'imposta de qua, la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio integrato 2020-2022 (Atti parlamentari, Senato della Repubblica, n. 1586) chiarisce quanto segue:
 - b1) l'imposta in questione "risulta essere già applicata in altri Stati dell'Unione europea con la finalità principale di limitare, attraverso la penalizzazione fiscale, il consumo di bevande che hanno un elevato contenuto di sostanze edulcoranti aggiunte; il consumo elevato di tali bevande comporta, infatti, un sistematico apporto ulteriore di zuccheri nella dieta giornaliera degli individui, comportando un aumento potenziale di fenomeni quali l'aumento dell'obesità media della popolazione e la diffusione di malattie come il diabete; come riferisce l'Organizzazione Mondiale della Sanità (World Health Organization) nel suo rapporto del 2015, dal titolo "Le politiche fiscali per la dieta e la prevenzione delle malattie non trasmissibili", la riduzione del consumo di bevande zuccherate determinerebbe un calo nell'assunzione di zuccheri liberi e calorie complessive e potrebbe generare, nel tempo, una riduzione dei tassi di sovrappeso e obesità oltre che di carie e di diabete";
 - b2) quanto alla logica sottesa alla decisione di tassare non soltanto gli edulcoranti naturali ma anche quelli artificiali (pur essendo questi ultimi ipocalorici), "occorre sottolineare che una tassazione selettiva delle bevande contenenti zuccheri aggiunti che non riguardasse anche le bevande contenenti dolcificanti di sintesi, sposterebbe immediatamente le preferenze di consumo su queste ultime bevande, con ripercussioni sia sulla salute, per l'aumento del consumo di dolcificanti sintetici che, sull'economia, in relazione allo spostamento della domanda del mercato dagli zuccheri ai prodotti dolcificanti sintetici", con l'ulteriore precisazione che "la mera sostituzione, nelle bevande in parola, di

- dolcificanti di origine naturale con sostanze edulcoranti di origine sintetica, pur comportando un abbattimento evidente dell'apporto di zuccheri (e quindi di energia) nell'ambito della dieta giornaliera, avrebbe l'effetto di incentivare l'uso smisurato di tali sostanze sintetiche che può avere effetti collaterali sugli individui; le sostanze dolcificanti sintetiche in questione sono, infatti, da considerarsi sicure purché consumate esclusivamente nell'ambito delle dosi massime giornaliere consigliate”;
- b3) l'imposta mira sostanzialmente a colpire indistintamente le “bevande che contengono dolcificanti aggiunti, qualunque ne sia l'origine, escludendo da tale imposta le sole bevande che contengano zuccheri “propri” e lasciando esenti dal tributo stesso, come stabilito dal successivo comma 6, quelle in cui l'aggiunta di dolcificanti sia assai modesta in quanto finalizzata esclusivamente a “perfezionare” il gusto delle bevande; con il comma 2 dell'articolo in commento si intende definire l'ambito applicativo sopra accennato utilizzando le voci della nomenclatura combinata in uso nell'Unione europea al fine di una maggiore precisione e chiarezza. L'imposta sarà quindi applicabile esclusivamente su quelle bevande (e su quei prodotti concentrati realizzati per essere consumati successivamente alla opportuna diluizione), destinate al consumo alimentare umano, nelle quali i suddetti prodotti dolcificanti siano stati aggiunti a quelli eventualmente presenti, per natura, nella bevanda stessa”;
- b4) in sintesi, quindi, lo scopo principale del prelievo fiscale *de quo* è quello di ridurre – attraverso la disincentivazione del consumo di bevande analcoliche contenenti sostanze edulcoranti naturali ed artificiali (*id est* sostanze aggiuntive rispetto agli zuccheri “propri” già presenti *in rerum natura* nella bevanda) – la diffusione dell'obesità e del diabete, nonché l'eccessivo utilizzo di sostanze edulcoranti sintetiche, avendo queste ultime effetti collaterali dannosi per la salute dell'uomo;
- c) chiariti gli scopi perseguiti dal legislatore, è necessario selezionare – al cospetto di un'ampia gamma di profili di incostituzionalità sollevati dalle ricorrenti – quali di questi profili appaiono *prima facie* non manifestamente infondati e quali, invece, privi di fondamento rilevando al contempo che il principale parametro di costituzionalità invocato nei motivi di gravame è quello dell'art. 3 della Costituzione (talvolta in combinato disposto con gli artt. 41 e 53 Cost.), nella sua duplice accezione di principio di eguaglianza tributaria e di principio di proporzionalità

- d) per quel che concerne il principio di proporzionalità - inteso nella sua composizione "trifasica" di idoneità, necessità e proporzionalità in senso stretto il collegio non ravvisa i presupposti di una sua concreta violazione nel caso di specie;
- e) nel dettaglio, quanto al profilo dell'idoneità, infatti, va osservato che:
- e1) non appare condivisibile l'assunto delle ricorrenti secondo cui non esisterebbe in Italia alcuna reale esigenza di ridurre il consumo di bevande c.d. "*soft drink*" (consumo pari a circa 50 litri pro capite all'anno, uno dei più bassi a livello europeo); ed infatti, la circostanza che detto consumo sia - in un'ottica "comparatistica" - piuttosto basso in Italia rispetto ad altri paesi stranieri, non significa che il legislatore non possa comunque scegliere, nell'esercizio della propria discrezionalità politica, di voler ridurre ulteriormente tale consumo e di imprimere un'accelerazione maggiore al processo di flessione già in atto, nell'ottica precauzionale di preservare al meglio la salute pubblica; del resto, lo scopo ultimo e mediato - al lume del quale valutare l'idoneità dell'imposta - non è tanto la riduzione del consumo di bevande analcoliche, quanto piuttosto la diminuzione di certe patologie, diminuzione che ben può realizzarsi "accelerando" il processo di contrazione della domanda di dette bevande;
 - e2) ugualmente non condivisibile è l'assunto per cui non vi sarebbe alcun nesso di efficienza causale tra l'introduzione della "*sugar tax*" e la riduzione delle summenzionate patologie (*id est* obesità, diabete ed effetti collaterali dannosi degli edulcoranti sintetici); ciò in quanto gli studi scientifici ed economici versati in atti attestano che l'introduzione della "*sugar tax*" - riversando i propri effetti sul prezzo finale - impatta indiscutibilmente sulla domanda del prodotto, la cui curva è connotata da un elevatissimo tasso di "elasticità" rispetto alle variazioni dei prezzi; è quindi incontestabile che la misura impositiva *de qua* riduca la domanda - e dunque il consumo - delle bevande analcoliche; pur non esistendo alcuna "equazione" automatica tra minor consumo di bevande zuccherate e riduzione delle patologie associate a tali bevande, la correlazione causale tra eccesso di zuccheri aggiunti e patologie come diabete e obesità - nonché tra eccesso di zuccheri sintetici ed effetti collaterali dannosi ad essi collegati (gli stessi effetti per i quali il Regolamento UE n. 1333/2008 ha già fissato dosi massime di edulcoranti sintetici) - costituisce un fatto notorio, sicché un qualunque prelievo fiscale avente finalità disincentivante del consumo di prodotti contenenti

zuccheri aggiunti è indubabilmente idoneo a concorrere alla lotta a tali patologie; né, secondo il Collegio possono invocarsi – a sostegno della tesi secondo cui la “*sugar tax*” sarebbe inutile – i dati comparatistici del Messico (in cui l’introduzione di detta misura non sembra aver inciso sui dati relativi al tasso di obesità e diabete) e della Danimarca (dove l’imposta è stata soppressa nel 2012); ciò sia perché l’unicità di questi dati osta ad una loro sovraestimazione e traslazione su scala transnazionale, sia perché esiste sul fronte opposto un ben maggior numero di paesi stranieri che hanno, invece, conservato la *sugar tax*;

- e3) parimenti non condivisibile è la tesi che – partendo dalla natura ipocalorica degli edulcoranti sintetici – esclude qualsiasi correlazione causale tra tassazione di detti edulcoranti e l’obiettivo politico di riduzione dell’obesità e del diabete; questa tesi trascura il fatto che lo scopo della *sugar tax* non è soltanto quello della lotta all’obesità e al diabete, ma anche quello della lotta a tutti gli effetti collaterali dannosi (autonomi e distinti rispetto alle summenzionate patologie) derivanti da un uso eccessivo di edulcoranti sintetici; effetti collaterali dannosi della cui esistenza non è possibile dubitare scientificamente, atteso che proprio per limitarli è stato adottato il Regolamento UE n. 1333/2008, il quale per l’appunto fissa le dosi massime consentite di edulcoranti sintetici;
- e4) ugualmente non condivisibile, infine, è la tesi secondo cui la tassazione degli edulcoranti sintetici sarebbe inidonea allo scopo in quanto dette sostanze già soggiacciono ad un altro tipo di limitazione di per sé risolutiva, ossia la fissazione a livello eurounitario di “limiti massimi di impiego per ogni categoria alimentare”; questa tesi trascura il fatto che detti limiti quantitativi assicurano la non eccedenza di edulcoranti sintetici all’interno del singolo prodotto messo in commercio, ma non garantiscono affatto la non eccedenza (*rectius*: modicità) del consumo individuale di prodotti contenenti edulcoranti sintetici da parte del singolo consumatore, il quale ben potrebbe acquistarne delle quantità spropositate; orbene, l’imposta di cui si discorre va proprio ad intervenire sul consumo, cercando di orientarlo e limitarlo, in tal senso palesandosi pienamente idonea rispetto allo scopo che si è prefissata;
- f) quanto, poi, alle le due ulteriori declinazioni del principio di proporzionalità (*id est* necessità e proporzionalità in senso stretto), anch’esse non sembrano violate, atteso che:

f1) la documentazione in atti non fa emergere la presenza di alcuna omologa misura che – a parità di efficacia (e cioè di equivalente incidenza sulla curva di domanda di bevande analcoliche contenenti zuccheri aggiunti) – produca minori sacrifici a carico delle aziende produttrici e dei consumatori; e ciò a maggior ragione ove si consideri che – come risulta dallo studio di Nomisma prodotto dalle ricorrenti– l’entità economica del prelievo (10 euro/hl) è significativamente inferiore rispetto a quella di altri ordinamenti europei (Regno Unito 20 euro/hl; Irlanda 20 euro/hl; Norvegia 44 euro/hl);

f2) non può essere positivamente apprezzata la tesi secondo cui il legislatore avrebbe potuto fissare una “soglia di dolcezza” minima (al di sotto della quale escludere l’incidenza della *sugar tax*) più elevata rispetto a quella concretamente individuata, in modo da rendere meno invasivo ed esteso il prelievo fiscale di cui si discorre; tale obiezione si risolve nella censura di un atto di esercizio della discrezionalità politica del legislatore, atto rispetto al quale il collegio non ravvisa quei profili di patente arbitrarietà e/o irragionevolezza che, soli, potrebbero sfociare in un giudizio di non manifesta infondatezza della supposta violazione dell’art. 3 Cost. (*sub specie* di proporzionalità); e ciò a maggior ragione ove si consideri che la surriferita “soglia di dolcezza” minima corrisponde al limite stabilito dall’Allegato al Regolamento CE n. 1924/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 dicembre 2006, adottato proprio allo scopo di individuare le bevande che - secondo il medesimo Regolamento - possono essere considerate aventi un basso tenore di zuccheri e recare quindi l’indicazione “a basso contenuto di zuccheri”;

f4) né appaiono risolutive – al fine di escludere i requisiti della necessità e proporzionalità in senso stretto della misura fiscale *de qua* – le prospettate ricadute economiche negative di tale misura; quest’ultima rientra, infatti, nel paradigma – già ben noto al nostro ordinamento – delle imposte sul consumo con finalità extrafiscali disincentivanti (si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle imposte sui tabacchi lavorati, all’imposta sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, ai tributi ambientali, etc.), imposte la cui *ratio essendi* consiste proprio nel perseguire un interesse pubblico ben definito - nel caso di specie quello alla tutela della salute pubblica - a potenziale discapito di altri diritti astrattamente confliggenti, *in primis* la libertà di iniziativa economica *ex art. 41 Cost*;

diritti, questi ultimi, il cui esercizio ben può essere indirizzato e coordinato dal legislatore statale “a fini sociali”, ma giammai precluso o comunque radicalmente inciso sino ad eliderne le sue principali forme di manifestazione.

f5) sul punto, il Collegio ritiene che le limitazioni della libertà d’iniziativa economica lamentate dalle società ricorrenti – in tesi discendenti dalla prospettata entrata in vigore dell’art. 1, commi 661-676, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 – rientrino nel novero delle fisiologiche ed ordinarie conseguenze di qualsiasi norma impositiva avente finalità disincentivanti, esprimendo quindi un giusto punto di temperamento tra diritto alla salute e diritto di impresa, senza che quest’ultimo possa dirsi radicalmente eliso o rimosso;

- g) si ritiene, pertanto, che la prospettata violazione del principio di proporzionalità (ed anche della libertà di iniziativa economica *ex art. 41* della Costituzione) debba essere esclusa;
- h) né appare fondata la censura di irragionevolezza della disciplina di legge *de qua*, censura con cui la società ricorrente si duole – sempre attraverso il richiamo all’art. 3 della Costituzione – *in primis* di una presunta contraddittorietà tra finalità disincentivante del prelievo fiscale e correlativo scopo erariale, ed *in secundis* di un’eccessiva penalizzazione del produttore/fabbricante a cui non farebbe riscontro un egual sacrificio del consumatore (così vanificando lo scopo disincentivante sotteso al tributo);
 - h1) sotto il primo profilo, infatti, la censura trascura il fatto che lo scopo assolutamente prevalente e preponderante dell’imposta quello disincentivante; la stima preventiva degli introiti del prelievo fiscale, così come formulata nella relazione illustrativa al disegno di legge, lungi dall’assegnare alla “*sugar tax*” qualsiasi funzione erariale equi-ordinata rispetto a quella disincentivante, ha invece solo lo scopo di identificare l’impatto finanziario della misura; il che non comporta, com’è evidente, alcuna trasmutazione “genetica” dell’originaria finalità prevalente del tributo, che è per l’appunto quella extra-fiscale di contrasto di specifiche patologie;
 - h2) sotto il secondo profilo, la censura si infrange nei plurimi studi e documenti – ritualmente versati in atti dalle stesse ricorrenti – attestanti l’elevatissima elasticità della domanda di bevande zuccherate rispetto a qualsiasi nuova imposta gravante sul produttore o fabbricante, essendo quest’ultima traslata economicamente sul consumatore finale;

- h3) si ritiene, pertanto, che la censurata violazione del principio di ragionevolezza – per come prospettata da parte ricorrente – non raggiunga la soglia di non manifesta infondatezza richiesta ai fini dell'incidente di costituzionalità;
- i) quanto, invece, alla prospettata violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, la censura omette di considerare che l'imposta *de qua* – lungi dall'essere commisurata "alla quantità di edulcorante naturale o sintetico" è invece parametrata alla quantità dell'intero prodotto messo in commercio (10 centesimi di euro per ogni litro di bevanda, nonché 0,25 euro per ogni chilogrammo di prodotto concentrato), sicché essa appare rispettosa della concezione "relativa" di capacità contributiva ormai consolidatasi nella giurisprudenza costituzionale, a rigore della quale il potere impositivo può colpire anche fatti non patrimoniali, purché naturalmente rilevabili e misurabili in denaro (come per l'appunto sarebbe la quantità di bevanda analcolica immessa in commercio); ritiene il collegio, pertanto, che la prospettata violazione del principio di capacità contributiva strettamente inteso debba essere esclusa;
- j) diversamente è a dirsi, invece, per il principio di eguaglianza tributaria; il Collegio reputa, infatti, che l'imposta in questione entri in frizione con il combinato disposto degli artt. 53 e 3 della Costituzione, ovverosia sotto il profilo del principio di eguaglianza tributaria in base al quale "a situazioni eguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale" (Corte cost., 6 luglio 1972, n. 120);
- k) a tal fine va premesso che l'applicazione delle accise e, più in generale, delle imposte sui consumi, può avere non solo funzione di gettito fiscale, ma anche scopi extrafiscali strumentali a scelte di carattere politico – economico; più nel dettaglio:
- k1) 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;
- k2) 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;
- k3) non va dimenticato, inoltre, il consolidato insegnamento della Corte costituzionale secondo cui legislatore ordinario può 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;

- k4) l'importante è che tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, si prestino ad essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti e siano pur sempre misurabili economicamente;
- k5) ad esempio, secondo Corte cost., 19 marzo 1993, n. 102 (in *Foro it.*, 1993, I, 2441), che richiama la sentenza Corte cost., 10 luglio 1975, n. 201, 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 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”; k6) 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 Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156 (in materia di I.R.A.P., in *Foro it.*, 2001, I, 3472,) “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)”;
- l) l'art. 53, comma 1, viene, quindi, 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” (Corte cost., 15 novembre 2017, n. 240, in *Foro it.*, 2018, *Fabbricazione (imposte di)*, n. 18);
- m) ritornando al caso di specie, quindi, il collegio ritiene che la disciplina di legge introdotta dall'art. 1, commi 661-676, della legge n. 160 del 2019, sembra contrastare con il principio di eguaglianza tributaria – così come risultante dal combinato disposto degli artt. 3 e 53 della Costituzione – laddove va a colpire

fiscalmente le sole bevande analcoliche contenenti sostanze edulcoranti eccedenti una certa soglia, e non anche gli altri prodotti alimentari (diversi dalle bevande) aventi le medesime sostanze; viene in questo modo introdotta, infatti, una differenziazione di trattamento fiscale a supporto della quale non viene fornito alcun criterio oggettivo che possa giustificarla;

- n) in particolare, se è vero come è vero che la c.d. “*sugar tax*” è un tributo introdotto con finalità extra-fiscale disincentivante (in quanto avente lo scopo di contrastare -incidendo sul consumo di certi prodotti - il fenomeno dell’obesità e del diabete, nonché la diffusione degli effetti collaterali dannosi degli edulcoranti sintetici), e assodato che la scelta legislativa di realizzare un certo obiettivo di salute pubblica è tendenzialmente insindacabile (salvo il limite della manifesta irragionevolezza), è altrettanto vero che in base al principio di ragionevolezza ed uguaglianza il legislatore deve spiegare il perché tale obiettivo vada perseguito “colpendo” soltanto gli edulcoranti contenuti nelle bevande analcoliche, e non anche i medesimi edulcoranti contenuti negli altri prodotti alimentari diversi dalle bevande;
- o) il principio di eguaglianza tributaria – così come costantemente interpretato dalla giurisprudenza costituzionale – postula che a fronte di un’imposta avente una finalità extra-fiscale disincentivante, debba essere adeguatamente motivata tanto la scelta legislativa di tassare in egual misura due o più fattispecie imponibili apparentemente diverse, quanto l’opposta scelta di tassare in misura diversa due fattispecie imponibili apparentemente uguali;
- o1) si pensi, nel primo senso, alla sentenza della Corte cost., 15 maggio 2015 n. 83 (in *Foro it.*, 2015, I, 2263), che ha dichiarato l’illegittimità costituzionale di una normativa che tassava in egual misura due fattispecie – rispettivamente quella dei tabacchi lavorati e quella dei prodotti non contenenti nicotina idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati (ad esempio i liquidi aromatizzati delle sigarette elettroniche) – obiettivamente diverse tra loro, la prima ricadente *prima facie* nel campo di applicazione della finalità disincentivante, la seconda invece no (in quell’occasione il giudice delle leggi si espresse con le seguenti parole: “la violazione del parametro di cui all’art. 3 Cost. va ravvisata nell’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. Infatti, 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 quindi 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”;

- o2) in senso esattamente inverso si pensi alla sentenza della Corte cost., 16 luglio 2014 n. 201 (in *Foro it.*, rep. 2015, *Redditi (imposte sui)*, n. 445 e in *Dir. e pratica trib.*, 2015, II, 423, con nota di CAMPODONICO), che aveva respinto la questione di legittimità costituzionale della disposizione di legge con cui veniva introdotto – nel contesto della crisi finanziaria internazionale del 2011 coinvolgente il mondo delle banche – un prelievo fiscale aggiuntivo a carico dei soli dirigenti nel settore finanziario (e non anche a carico dei dirigenti di settori merceologici diversi); in quel caso, la diversa “regola fiscale” applicata a due categorie di soggetti apparentemente omogenee (*id est* da un lato la regola del prelievo aggiuntivo a carico dei dirigenti del settore finanziario, dall’altro lato la regola di nessun prelievo aggiuntivo a carico dei dirigenti degli altri settori) trovava spiegazione nel fatto che detto prelievo aggiuntivo avrebbe prodotto un reale effetto disincentivante soltanto se applicato ai soli dirigenti del settore finanziario, e non anche ai dirigenti degli altri settori merceologici (in quell’occasione il giudice delle leggi si è espresso, infatti, con le seguenti parole: “la norma, infatti, inasprendo il prelievo fiscale, rappresenta un disincentivo per le prassi retributive che possono avere l’effetto di condurre all’assunzione di rischi eccessivi di breve termine da parte della categoria di contribuenti sottoposta al prelievo; questi ultimi, in ragione del tasso di professionalità, della autonomia operativa, del potere decisionale di cui godono e dell’aspirazione a maggiori guadagni personali (per il legame tra l’andamento del titolo da un lato ed il riconoscimento e l’ammontare del beneficio correlato a dette forme di compenso dall’altro), sono in grado di porre in essere attività speculative suscettibili di pregiudicare la stabilità finanziaria. Un rischio di questo genere non ricorre per l’attività degli altri contribuenti che vengono retribuiti in modo analogo ma non hanno la stessa possibilità di incidere, con il loro operato, sulla stabilità dei mercati finanziari. Pertanto, da un lato, la scelta disincentivante del legislatore è tutt’altro che irragionevole o arbitraria e, dall’altro, non è ingiustificata la limitazione

al solo «settore finanziario» della platea dei soggetti passivi sottoposti al prelievo addizionale”);

- p) nel caso di specie la diversa “regola fiscale” applicata a due fattispecie apparentemente omogenee (id est da un lato l’imposizione della “*sugar tax*” alle bibite contenenti edulcoranti, dall’altro lato la mancata imposizione della “*sugar tax*” agli altri prodotti alimentari diversi dalle bevande contenenti i medesimi edulcoranti) non trova alcuna giustificazione né nel testo della legge, né nella relazione illustrativa del disegno di legge, e ciò in spregio del fatto che il fine ultimo di tale prelievo (*id est* quello di contrastare l’obesità, il diabete e il consumo di sostanze edulcoranti sintetiche) ben avrebbe potuto realizzarsi incidendo anche sui prodotti alimentari diversi dalle bevande analcoliche;
- q) non si ravvisa, invece, alcuna violazione del principio di eguaglianza tributaria nel mero fatto che la “*sugar tax*” si applichi indistintamente sia agli edulcoranti naturali che a quelli sintetici ; ciò in quanto la finalità disincentivante, come già visto, è predicabile sia per i primi che per i secondi, stante l’obiettivo legislativo di contrastare non soltanto le patologie associate agli edulcoranti naturali (obesità e diabete) ma anche gli altri effetti nocivi correlati all’eccessivo consumo di edulcoranti sintetici.

III. – Per completezza si osserva quanto segue:

- r) sul tema nevralgico del rapporto fra capacità contributiva, uguaglianza ragionevolezza v. Corte cost., 11 febbraio 2015 n. 10 in tema di c.d. *Robin tax*, in *Foro it.*, 2015, I, 1502 con nota di ROMBOLI “*La sentenza n. 10 del 2015: l’efficacia «ex nunc» della dichiarazione di incostituzionalità attraverso un dispositivo forse inadeguato a realizzare le finalità espresse dalla corte nella motivazione*”, e sempre in *Foro it.*, 2015, I, 1922 (m), con nota di TESAURO “*Incostituzionalità della «Robin Hood Tax»: ragioni di bilancio über alles*” a cui si rinvia per ulteriori riferimenti dottrinari e giurisprudenziali; anche in *Riv. giur. trib.*, 2015, 384, con nota di BORIA in *Corriere trib.*, 2015, 958, con nota di STEVANATO, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, 455, con nota di RUOTOLO, CAREDDA, in *Dir. e pratica trib.*, 2015, II, 436, con nota di CAMPODONICO, in *Giur. constit.*, 2015, 45, con nota di ANZON DEMMIG, GROSSO, PUGIOTTO, GENINATTI, SATÈ e sempre in *Giur. constit.*, 2015, 585, con nota di NOCILLA.