

Nota alla sentenza della Corte Costituzionale, 23 maggio 2007, n. 171

di Hedy Romanelli Grimaldi

1. Cenni sulla sentenza.

La recente sentenza della Corte Costituzionale n. 171 del 2007 costituisce un decisivo passo nel ripristino del rispetto dei principi dello Stato di diritto in tema di decretazione di urgenza circoscrivendo i parametri che costituiscono la condizione essenziale affinché un decreto legge possa essere legittimamente adottato dal Governo.

La pronuncia è stata resa in relazione ad una ordinanza di remissione della Corte di Cassazione, I Sezione civile, in riferimento all'articolo 77, I comma, Cost. avente ad oggetto la legittimità costituzionale dell'articolo 7, I comma, lett. a) del D.L. 29 marzo 2004, n. 80 (Disposizioni urgenti in materia di Enti locali), convertito con modificazioni in L. 28 maggio 2004, n.140.

La censura ineriva ad una modificazione apportata all'articolo 58, I comma, lett. b) (cause ostative alla candidatura) ed all'articolo 59, VI comma (sospensione e decadenza di diritto), del D.Lgs. n. 267 del 2000 Testo Unico in materia di Enti locali.

La Corte di Cassazione già in precedenza, con ordinanza del 17 aprile 2004, aveva rimesso la questione innanzi alla Corte Costituzionale per insussistenza del requisito del "caso straordinario di necessità ed urgenza", con la conseguenza che, essendo nel contempo intervenuta la legge di conversione, risultava modificato il testo del decreto legge con la soppressione dell'articolo 59, VI comma, del Testo Unico.

La Corte di Cassazione, rilevando che il vizio già denunciato si fosse trasferito nella legge di conversione, ha risollevato la questione di legittimità sottolineando che la disposizione censurata "è stata inserita in un decreto che ha ad oggetto materia diversa e, in particolare, aspetti della disciplina della finanza locale e che la valutazione sulla necessità ed urgenza di provvedere nel preambolo del decreto si riferisce a tale disciplina e non anche al comma ed all'alea dell'articolo 7 impugnato".

La Corte Costituzionale perviene alla dichiarazione di incostituzionalità della norma attraverso un ragionamento giuridico complesso sul quale è certamente opportuno soffermarsi per ricavarne principi di ordine generale applicabili al di là della materia sottoposta all'esame della Corte stessa.

La Corte muove dalla considerazione secondo cui "l'assetto delle fonti normative sia uno dei principali elementi che caratterizzano la forma di Governo nel sistema costituzionale", ritenendo – quindi – che la previsione di cui al I comma dell'articolo 77 Cost. secondo cui "il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria", potrebbe apparire "superflua se non le si attribuisse il fine di sottolineare che le disposizioni dei commi successivi hanno carattere derogatorio rispetto all'essenziale attribuzione al Parlamento della funzione di porre le norme primarie nell'ambito delle competenze dello Stato centrale".

In ordine alla valutazione della effettiva sussistenza delle circostanze di straordinaria necessità ed urgenza in sede di scrutinio di costituzionalità, la Corte non si discosta dalla sua precedente giurisprudenza – già resa con la sentenza n. 29 del 1995 – ove aveva già affermato la propria competenza a sindacarle ritenendo che ciò "non si sostituisce e non si sovrappone al compito iniziale del Governo ed a quello successivo del Parlamento in sede di conversione – in cui le valutazioni politiche potrebbero essere prevalenti – ma deve svolgersi su di un piano diverso, con la funzione di preservare l'assetto delle fonti normative e con esso il rispetto dei valori a tutela dei quali detto compito è predisposto".

La Corte, quindi, svolge valutazioni di ordine squisitamente giuridico che non deve esimerla – nonostante il riconoscimento che il decreto legge sia uno strumento primario di cui dispone l'esecutivo – dal sindacare se l'utilizzo di detto strumento si circoscriva nei limiti consentiti dalla Costituzione stessa (articolo 77).

A tale affermazione consegue il riconoscimento che la declaratoria del difetto dei presupposti di legittimità della decretazione di urgenza è intervenuta positivamente soltanto una volta in presenza dello specifico fenomeno, divenuto cronico, della reiterazione dei decreti legge non

convertiti (sentenza n. 360 del 1996) che ha consentito di affrontare la questione, logicamente prioritaria, dell'eventuale efficacia sanante della legge di conversione.

Circa questo ultimo punto la Corte in passato ha seguito due diversi orientamenti: nel primo aveva ritenuto che l'efficacia sanante della legge assorbisse tutti gli eventuali vizi del decreto, ivi compreso l'originario difetto dei requisiti di cui all'articolo 77 Cost.; nel secondo – affermato nella sentenza n. 29 del 1995 e confermato nel caso di specie – aveva ritenuto che il difetto dei requisiti di straordinaria necessità ed urgenza, una volta intervenuta la legge di conversione, si traducesse in un vizio *in procedendo* della relativa legge.

A sostegno di questa ultima interpretazione, la Corte svolge un ragionamento che si articola essenzialmente sui seguenti punti:

1. compete alla Corte assicurare effettività alle garanzie di tutela dei diritti individuali che potrebbero essere lesi dall'esecutivo abusando nella decretazione di urgenza mediante il richiamo di insussistenti circostanze di straordinaria necessità ed urgenza;
2. attribuire comunque alla legge di conversione efficacia sanante dei vizi originari del decreto significherebbe attribuire al legislatore ordinario il potere di alterare il riparto costituzionale delle competenze del Parlamento e del Governo quanto alla produzione delle fonti primarie;
3. le disposizioni della legge di conversione costituiscono un *unicum* normativo con il decreto legge ed assolvono ad una funzione convalidante sul presupposto che il Parlamento si trova a compiere le proprie valutazioni e a deliberare con riguardo ad una situazione modificata da norme poste da un organo cui regola non spetta emanare disposizioni aventi efficacia di legge;
4. in una Repubblica parlamentare il Governo deve godere della fiducia delle Camere ed il decreto legge comporta una particolare assunzione di responsabilità;
5. le disposizioni della legge di conversione non possono, quindi, essere valutate sotto il profilo della legittimità costituzionale, autonomamente da quelle del decreto stesso;
6. conseguentemente, in caso di difetto originario nel decreto dei presupposti di cui all'articolo 77, si configura *error in procedendo* della legge di conversione, sindacabile dalla Corte, avendo tale legge valutato erroneamente l'esistenza dei presupposti di validità, in realtà insussistenti e, quindi, convertito in legge un atto che non poteva essere legittimo oggetto di conversione;
7. l'immediata efficacia del decreto legge lo rende idoneo a produrre modificazioni – anche irreversibili – sia della realtà materiale, sia dell'ordinamento, giustificabili nei limiti del corretto esercizio dei requisiti di cui all'articolo 77 Costituzione.

In conclusione, la sentenza in commento fissa dei principi inerenti il corretto e legittimo ricorso alla decretazione di urgenza, che possono così sintetizzarsi:

1. è legittimo il ricorso al decreto legge qualora sussista il requisito della straordinarietà del caso di necessità ed urgenza a provvedere: la ricorrenza o meno del requisito è sindacabile da parte della Corte non solo sotto il profilo formale, ma anche sotto quello sostanziale;
2. il richiamo alla straordinarietà del caso di necessità ed urgenza deve ricorrere in ordine a ciascuna disposizione oggetto di decretazione, essendo costituzionalmente illegittima una norma inserita in un decreto legge che disciplina una diversa materia senza espresso riferimento al requisito di necessità e di urgenza;
3. la legge di conversione non sana l'originario vizio del decreto legge, configurandosi *error in procedendo*, in quanto il decreto non poteva essere oggetto di conversione per erronea valutazione sull'esistenza dei presupposti di validità.

2. Considerazioni sull'uso del decreto legge in materia tributaria

La materia tributaria è, nel nostro assetto costituzionale, coperta dalla riserva relativa di cui all'articolo 23 della Costituzione che dispone che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

Nell'ambito del concetto di legge rientrano gli atti aventi forza e valore di legge e, quindi, oltre alla legge ordinaria anche i decreti delegati ed i

decreti legge che trovano la loro legittimazione i primi nella legge delega ed i secondi nella legge di conversione.

Premettendo che, quindi, concordemente dottrina e giurisprudenza ammettono che prestazioni patrimoniali possano essere imposte oltre che in base a leggi *strictu sensu* – cioè atti emanati dal Parlamento con il procedimento e con le caratteristiche di cui agli articoli 71 e 74 della Costituzione – anche con decreti legge e decreti legislativi, va tuttavia rilevato che, già nella fase dei lavori preparatori della Costituzione, buona parte dei componenti della Commissione apparivano convinti della necessità di limitare drasticamente le deleghe legislative ed i decreti legge in materia tributaria per evitare l'eccessiva libertà del Governo nella fase istitutiva dei tributi.

Non può disconoscersi, però, che nella prassi legislativa si sia verificato nel tempo un sempre minore ricorso alla legge ordinaria ed un sempre più spiccato utilizzo della legge delega e, quindi, dei decreti delegati, trattandosi di materie estremamente complesse e di elevato contenuto tecnico, e questo soprattutto in occasione di riforme del sistema.

Particolare attenzione va riservata al ricorso alla decretazione di urgenza il cui uso ed abuso nella materia tributaria ha, sovente, suscitato perplessità in quanto l'intensificarsi del ricorso alla decretazione influisce pesantemente sul normale svolgimento dei lavori parlamentari, attribuendo *de facto* il potere legislativo ordinario all'organo esecutivo, quasi in concorrenza con il Parlamento.

È indubbio che i decreti legge hanno costituito per anni e continuano a costituire una fonte normativa primaria, se non privilegiata, nell'ambito della disciplina tributaria, giustificati dal fatto che l'utilizzo dello stesso trova ampia motivazione sia nella peculiarità della disciplina, sia in situazioni contingenti cui far fronte con un mezzo rapido ed efficace.

A sostegno del costante ricorso alla decretazione di urgenza si evidenzia la crescente complessità della realtà economico sociale contemporanea, il ruolo neo interventista dello Stato e, quindi, l'opportunità dell'adozione di provvedimenti mirati, rapidi ed incisivi.

Il decreto legge ha trovato ampia utilizzazione nella determinazione di nuove aliquote in materia di imposte di consumo o di accise, ove la celerità dell'entrata in vigore del provvedimento legislativo, non preannunciato, evita accaparramenti e/o effetti antieconomici e distorsivi nell'applicazione del tributo, realizzando una entrata immediata.

Eguale si è riconosciuto la legittimità dell'utilizzo del decreto legge in tema di introduzione di norme antielusive al fine di evitare la corsa all'attuazione dei comportamenti stessi che si intendono scongiurare.

Può, inoltre, prospettarsi la necessità di dover far fronte alle esigenze finanziarie dello Stato che richiedono di essere soddisfatte con urgenza, come quando, ad esempio, debbono essere emanate norme che comportano nuove spese. In tale ipotesi, ove è *in re ipsa* scontata la straordinarietà, la necessità e l'urgenza, è legittimo il ricorso alla decretazione.

Una particolare novità nella legislazione in materia tributaria si rinviene nella Legge 27 luglio 2000, n. 212, contenente disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente.

La normativa in questione costituisce principio generale dell'ordinamento tributario, le cui disposizioni possono essere modificate o derogate solo espressamente e mai con legge speciale.

Si è osservato che lo Statuto si colloca in una posizione di preminenza rispetto alle altre fonti del medesimo livello sul piano gerarchico per la propria capacità di esprimere i principi costituzionali fondamentali. In tal senso si parla di legge rinforzata, non tanto in relazione all'articolo 1 dello Statuto stesso, ma in quanto estrinsecazione dei principi costituzionali: la normativa, quindi, sarebbe riferibile direttamente alla Costituzione.

Si è, da parte di altri, altresì, osservato che lo Statuto è pur sempre una legge ordinaria e, quindi, le sue norme non invalidano le leggi che non lo rispettano: si tratterebbe, però, di importanti criteri guida per l'interprete. Nella parte che qui rileva, l'articolo 4 dello Statuto dispone per i decreti legge il divieto dell'istituzione di nuovi tributi e la previsione di applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di contribuenti. Il decreto legge, quindi, non sarebbe utilizzabile vuoi per la determinazione degli elementi essenziali ed accidentali del tributo nel caso di istituzione di nuovi tributi, vuoi per la individuazione di nuovi soggetti passivi per i tributi già esistenti. Si tratterebbe, quindi, di una mera attività di modificazione di elementi non essenziali di tributi già esistenti.

Viene all'attenzione la concreta osservanza dei principi generali contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, nonché di quelli stabiliti dalla Corte Costituzionale nella sentenza in commento, applicabili anche alla materia tributaria, in relazione al decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, c.d. Decreto Bersani-Visco.

Non può sfuggire che il provvedimento normativo in questione rappresenta un tipico esempio di reiterazione dell'uso-abuso del decreto legge in materia tributaria, la cui prassi di adozione, sia pure affievolitasi nel tempo, pur tuttavia permane.

Come sopra specificato, alla Corte Costituzionale è riservato il sindacato di poter valutare la ricorrenza dei requisiti di necessità ed urgenza, la carenza dei quali travolge anche la successiva legge di conversione per *error in procedendo*.

In primo luogo si osserva che il decreto in questione costituisce una evidente violazione di buona parte dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente non essendosi ritenuto l'esecutivo ad essi vincolato, così come nello stesso senso sembra essersi espresso il Parlamento in sede di conversione del decreto stesso. Risultano, infatti, evidentemente violati i principi in tema di divieto di retroattività nella parte in cui all'articolo 3 si prevede che, relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che lo prevedono.

È pur vero che, in questo caso, seguendo l'impostazione della migliore giurisprudenza costituzionale tedesca, non si tratterebbe di retroattività autentica, ma di retroattività non autentica in quanto il presupposto impositivo nelle imposte periodiche si deve ritenere realizzato solo al termine del periodo stesso.

Un chiaro esempio di retroattività autentica, espressamente vietata, è costituito dall'applicazione generale dell'accertamento sulla base degli studi di settore nei confronti degli esercenti attività di impresa, arti o professioni, prescindendo dal regime di contabilità adottato. In questo caso la decorrenza della norma è fissata già dal periodo di imposta 2005 e suscita particolari perplessità non solo in ordine alla violazione dello Statuto dei diritti del contribuente, ma anche in ordine alla sua legittimità costituzionale.

In tutti i casi, oltre alle numerose violazioni dello Statuto del contribuente, il decreto va esaminato alla luce dei principi enunciati dalla Corte Costituzionale specificatamente con riferimento alla ricorrenza o meno dello stato di necessità ed urgenza che legittima l'adozione del decreto legge. In realtà, il titolo del preambolo del decreto individua la necessità e l'urgenza nel rilancio economico e sociale, nel contenimento e razionalizzazione della spesa pubblica, nonché nel contrasto all'evasione ed alla elusione fiscale, al recupero della base imponibile, al potenziamento dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria ed alla semplificazione degli adempimenti fiscali. Il conseguimento di detti obiettivi, come già riferito, ha sempre costituito – per unanime dottrina – sufficiente giustificazione per la decretazione di urgenza, ma, nel caso specifico, sulla scorta dei principi fissati dalla Corte Costituzionale, va verificato se il conseguimento dei fini prefissi rivesta o meno i requisiti legittimanti la decretazione di urgenza.

Non può sfuggire che la Corte Costituzionale, nella motivazione della sentenza, articola il proprio ragionamento ritenendo che il decreto legge, in quanto dotato di efficacia immediata, è idoneo a produrre modificazioni, anche irreversibili, sia della realtà materiale, sia dell'ordinamento ed evidenzia la ragione dell'inciso della norma costituzionale che attribuisce al Governo la responsabilità dell'emanazione del decreto, condizionando l'attività del Parlamento in sede di conversione in modo particolare rispetto alla ordinaria attività legislativa. Secondo la Corte, quindi, la necessità e l'urgenza sono da identificare anche in correlazione alla immediata efficacia dei provvedimenti che si presentino come norme indifferibili sia sotto il profilo sostanziale che sotto il profilo procedimentale, tanto che la presentazione del decreto per la conversione comporta che le Camere vengano convocate ancorché sciolte. Deve trattarsi, quindi, di misure improcrastinabili la cui ricorrenza, ovviamente, va verificata non solo sul piano formale, sulla base della enunciazione contenuta nel titolo della norma del decreto stesso, ma soprattutto sotto il profilo sostanziale.

Che dire, quindi, di misure modificative la cui entrata in vigore non è contestuale alla pubblicazione del decreto ma postergata e scadenziata in un tempo successivo? Sussistono in questo caso quelle gravi ragioni

di necessità ed urgenza, sindacabili dalla Corte, che la Costituzione richiede per legittimare l'adozione del decreto legge?

Il decreto Bersani-Visco contiene una serie di previsioni quali, ad esempio, quelle relative alla effettuazione dei versamenti di imposta esclusivamente mediante sistemi telematici inizialmente fissati per un periodo successivo e poi in seguito prorogati per evidenti, quante scontate, esigenze operative; per altre norme quali quelle inerenti alle modifiche del trattamento fiscale delle autovetture non utilizzate esclusivamente come beni strumentali delle imprese per le quali non è consentito effettuare un ammortamento anticipato, così come l'ammortamento dei fabbricati, l'entrata in vigore è fissata nel periodo di imposta in corso (violazione dello Statuto dei diritti del contribuente), periodo che si sarebbe esaurito solo alla scadenza dell'anno solare, con evidente carenza della necessità ed urgenza, atteso che il decreto Bersani-Visco è di luglio.

Eguali considerazioni attengono alle modifiche all'ammortamento dei beni materiali ed alla introduzione di taluni obblighi contabili per gli esercenti arti o professioni, per i quali i compensi possono essere riscossi esclusivamente mediante strumenti finanziari tracciabili con limite dei pagamenti in contanti che va gradualmente a ridursi sino a luglio 2008.

Come è agevole constatare trattasi più di misure di razionalizzazione del sistema che, senza voler entrare nel merito di scelte politiche circa la loro opportunità, correttezza legislativa avrebbe imposto di riservare ad un disegno di legge governativo anche in considerazione del fatto della imminenza della presentazione della legge finanziaria e del relativo collegato.

Così operando si sarebbe non solo rispettato lo Statuto dei diritti del contribuente, ma anche il dettato costituzionale.

Il requisito della necessità ed urgenza che la Corte Costituzionale ha inteso individuare per legittimare un evento straordinario, quale è l'assunzione del potere legislativo da parte dell'esecutivo, non può certo essere rinvenuto in norme ad efficacia differita nel tempo venendo meno l'attualità della modifica legislativa che si realizza nella immediatezza di efficacia del decreto legge. Il vizio originario del decreto o di parte di esso non è sanabile in sede di conversione.

Concludendo, quindi, sembra lecito affermare che, anche nell'ambito tributario, la necessità e l'urgenza vanno individuate con riferimento alla concretezza ed attualità della situazione cui far fronte. Il decreto legge è a ciò istituzionalmente finalizzato trattandosi di provvedimento ad efficacia immediata dovendosi, quindi, escludere l'utilizzo dello stesso per provvedere a modifiche organiche del sistema, con previsioni di entrata in vigore e di efficacia postergate o differite nel tempo rispetto alla pubblicazione del decreto stesso.

