



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

PARTE PRIMA

La Corte Costituzionale cancella la Robin tax, salta il giudizio principale, paralizzando il sindacato incidentale in campo tributario: eterogenesi dei fini o obiettivo dissimulato?*

di Raffaele Perrone Capano

ABSTRACT

The paper analyses Constitutional Court proceedings (n. 10/2015) on so called Robin tax. The Court held that Robin tax did not comply with the Constitution of the Italian Republic but did not confer on the holders any right of reimbursement. Indeed, according to the Court, any additional financial measures would have raised too high distributive costs.

The Author critically looks into the way of reasoning of the Court addressing the contradictions between the need of safeguarding State balance sheet and the right of reimbursement of every single.

SINTESI

L'articolo analizza criticamente la sentenza n.10/2015 della Corte Costituzionale che ha dichiarato illegittima la Robin tax, senza tuttavia riconoscere il diritto al rimborso dell'imposta incostituzionale, per evitare secondo la Consulta una manovra fiscale aggiuntiva onerosa, inaccettabile sotto il profilo distributivo. L'autore condivide i motivi che hanno condotto alla declaratoria di incostituzionalità, mettendo tuttavia il rilievo l'incongruenza e la contraddittorietà delle motivazioni addotte per negare il diritto al rimborso dell'imposta. Non si nega che in situazioni particolari, la Corte possa limitare gli effetti retroattivi di una decisione di incostituzionalità, per salvaguardare l'equilibrio di bilancio, ma non sostituendosi al Governo e al Parlamento, titolari esclusivi della materia secondo l'art. 81 cost. L'articolo contesta da ultimo il mancato riconoscimento del diritto al rimborso nel giudizio principale, per il carattere pregiudiziale che lo caratterizza e per il rischio di paralizzare il sindacato di costituzionalità in campo tributario.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L'impianto decisorio della sentenza n.10/2015 – 3. Le condizioni anomale che condizionano la sentenza – 4. Il ruolo dell'articolo 81 nel sistema costituzionale: cenni – 5. La sentenza travolge anche il giudizio a quo: una decisione asistemica apparentemente incomprensibile – 6. Le motivazioni sul punto della Consulta: pregiudizialità e rilevanza nel procedimento incidentale – 7. Riflessioni conclusive

1. Premessa

La sentenza numero 10 del 2015 della Corte Costituzionale, che ha stabilito la illegittimità della cosiddetta Robin Tax, per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione, si segnala per una serie di soluzioni tecniche ed insieme politiche, destinate a segnare profondamente e negativamente il sindacato incidentale sulla costituzionalità delle leggi che possano determinare conseguenze sulla finanza pubblica.

La sentenza ad un'attenta lettura può essere divisa in due parti che dal punto di vista della logica che le sottende, sembrano riconducibili alla figura retorica dell'ossimoro, per quanto la prima parte si contrapponga alla seconda.

Nella parte ricostruttiva della vicenda che ha condotto all'introduzione della Robin tax, e all'evoluzione dell'imposta nel corso del tempo, il ragionamento della Corte appare al tempo stesso rigoroso e lineare; basta leggere le motivazioni con cui la sentenza si libera delle eccezioni sollevate dall'Avvocatura Generale dello Stato, a sostegno della legittimità costituzionale della Robin tax. Così come appaiono pregevoli e ben argomentate le considerazioni svolte dalla Consulta sul delicato tema delle discriminazioni qualitative, che rappresentano uno dei pilastri del ragionamento che condurrà la Corte a dichiarare l'illegittimità costituzionale del tributo, per contrasto con il principio della parità di contribuenti davanti all'imposta (art. 3 Cost.).

Anche se, come ha giustamente rilevato Marcheselli il ragionamento è accompagnato da qualche imperfezione tecnica e lessicale non minore, laddove la discriminazione qualitativa sembrerebbe riguardare le persone e non più precisamente la capacità economica che esse esprimono, ossia la ricchezza. Quest'ultima può essere differenziata per tipo e quantità, mentre non rileva il fatto che la ricchezza sia posseduta da un soggetto piuttosto che da un altro. La ragione per cui i redditi di lavoro, quale che sia l'origine non possono essere discriminati qualitativamente (Corte Cost. sent. N 42/1980).

Un orientamento apprezzabile, anche per i riflessi che potrà avere, su altre discriminazioni non meno significative che permangono nell'ordinamento italiano: penso innanzitutto all'IRAP, ma non solo.

Altrettanto convincenti appaiono le considerazioni tese a valorizzare in punto di illegittimità, le disparità di trattamento insite nello schema impositivo adottato. In buona sostanza la Corte, svolgendo il ragionamento che porterà a ritenere la Robin tax costituzionalmente illegittima, sia per violazione del principio di capacità contributiva, sia in punto di ragionevolezza per le disparità di trattamento che questa determina, sembra innanzitutto preoccupata di indicare al Governo, che sempre più si fa legislatore, delle precise linee guida sui limiti anche contenutistici che caratterizzano nel nostro sistema costituzionale, la discrezionalità legislativa in campo tributario.

La seconda parte della sentenza, obbliga a considerazioni assai più perplesse, ed ascrive la sentenza tra *quelle che sono politiche nel senso pieno della parola, a tutela dell'interesse di governo*, secondo la felice sintesi che ne ha dato Enrico De Mita su: *Il sole 24 ore*. 8 marzo 2015

La sentenza stabilisce tra l'altro, che, nel caso deciso, gli effetti della declaratoria di incostituzionalità partono dal giorno successivo alla sua pubblicazione sulla gazzetta ufficiale; precisa poi che la decisione, in evidente contraddizione, con quanto stabilito dall'articolo 30 della legge costituzionale n.,83/ 1953 che regola il funzionamento del processo costituzionale, non ha effetto sul processo principale. Il che equivale a dire che il giudice del rinvio, pur in presenza di una norma dichiarata incostituzionale dalla Consulta, su impulso della propria ordinanza di rinvio, dovrà concludere il giudizio negando il rimborso delle imposte assolte dal contribuente, di cui la stessa Corte Costituzionale ha riconosciuto l'illegittimità.

Una situazione priva di giustificazioni e di precedenti realmente comparabili, che conduce ad esiti paradossali; che in ogni caso sembra incompatibile sia con i vincoli strutturali propri del sindacato incidentale di legittimità costituzionale, su cui la sentenza non si confronta, sia con i principi che regolano il processo civile, che obbligano il giudice a dare una risposta alla domanda, a meno che questa non comporti un abuso del diritto, sia da ultimo con gli art.6 e 13 della CEDU

L'aspetto singolare di questi tratti qualificanti della decisione è che vengono descritti nella sentenza, come se la soluzione adottata fosse del tutto normale e si muovesse all'interno di una prassi tanto consolidata, da non richiedere particolari approfondimenti o l'individuazione di precisazioni e limiti.

Al riguardo appare singolare che, proprio in relazione al giudizio principale ed al petitum formulato nell'ordinanza di rinvio, che aveva ad oggetto il rimborso dell'imposta versata, ritenuta illegittima dalla sentenza di cui si discorre, la decisione abbia reciso il rapporto che lega indissolubilmente il sindacato incidentale di legittimità costituzionale, al giudizio principale; il giudice del rinvio è chiamato infatti a decidere sulla base di quanto stabilito dalla Corte costituzionale.

Una questione tutt'altro che marginale, che la sentenza non affronta nel merito, ritenendola una conseguenza (ma di cosa?) scontata. Il che evidentemente, come vedremo, non è.

Lascio ben volentieri ai costituzionalisti di analizzare i profili più discutibili di questa parte della decisione. A partire dalla dilatazione della nozione di bilanciamento, fino al punto da impiegarla non per limitare o condizionare ad altri valori o principi un diritto (quello al rimborso dell'imposta di cui la Corte riconosce l'illegittimità costituzionale), ma per obliterarlo; o dall'approfondimento del ruolo improprio che la Corte attribuisce all'articolo 81 della Costituzione, trasformato all'occorrenza in un grimaldello per limitare (*rectius: cancellare*) nel corso del tempo gli effetti sul bilancio dello Stato della declaratoria di incostituzionalità di una disposizione tributaria ritenuta illegittima.

Una vicenda questa, è bene dirlo tutt'altro che nuova; su cui si erano esercitati nel corso del tempo, senza successo, il Ministro del Tesoro Guido Carli (1989/92) e in seguito il Presidente del Consiglio Giuliano Amato

Il tutto in base al presupposto che, dopo la riforma dell'articolo 81 della Costituzione nel 2012, il pareggio del bilancio (formula di cui non vi è traccia né nel testo del 1948 né in quello novellato) ha assunto un valore costituzionale centrale, che deve essere ponderato con gli altri principi costituzionali, nel giudizio di costituzionalità. Il pareggio il bilancio, osserva in senso critico Marcheselli, *"giustificherebbe tributi altrimenti incostituzionali, perché ingiusti, sproporzionati, diseguali, quantomeno temporaneamente. Un tributo ingiusto potrebbe essere dichiarato incostituzionale solo per il futuro per ragioni di bilancio. Se questa parte dell'affermazione dovesse essere presa alla lettera e dovesse essere ritenuto il vero fondamento della decisione ci sarebbe, francamente, di che allarmarsi."*

In buona sostanza quindi, non una ponderazione tra i diversi interessi, che consenta in situazioni particolari di limitare gli effetti della decisione nel corso del tempo, affidando al Governo con la successiva legge finanziaria e di bilancio, di regolare i diversi interessi in gioco, ma una decisione che, per tutelare il principio del pareggio di bilancio, disconosce senza limite alcuno, il diritto del contribuente a vedersi rimborsata un'imposta dichiarata incostituzionale

dal legislatore, senza alcuna ponderazione da parte del Parlamento. titolare secondo Costituzione di una specifica riserva di legge al riguardo.

Un'ipotesi, quella di limitare gli effetti temporali di una sentenza di accoglimento e relativi rimborsi, che in particolari, circoscritte, specifiche situazioni, potrebbe essere non implausibile, quando ad esempio si sia determinata una condizione che renda opportuno affidare al legislatore il compito di regolare i rapporti tra imposte connesse, di cui si siano ritenuti incompatibili con la Costituzione, alcuni profili.

Ma si tratta in ipotesi e come vedremo più avanti, di situazioni eccezionali, delle quali il giudice delle leggi è tenuto ad approfondire le rigide condizioni e i precisi limiti in cui l'articolo 81 possa essere utilizzato per contenere gli effetti nel corso del tempo della declaratoria di incostituzionalità di una disposizione tributaria ritenuta illegittima, sul bilancio dello Stato.

Proprio a commento di questa decisione singolare della Consulta, mi fa piacere segnalare l'opinione di Marcheselli, un collega, già magistrato, i cui contributi si segnalano per l'attenzione rivolta alla tutela dei diritti dei contribuenti, il quale, nell'ambito di un'analisi priva di compiacenza, per i profili meno convincenti della sentenza 10/2015, ritiene che la indifferibilità degli effetti della decisione di incostituzionalità, possa conoscere limitazioni, in particolari circostanze. Nel caso di specie secondo Marcheselli, la Corte avrebbe potuto limitare sul piano del tempo l'incostituzionalità della Robin tax, al momento in cui erano cessante le condizioni di instabilità, anche speculativa, dei prezzi dei prodotti energetici sul mercato internazionale.

Condivido questa considerazione, che tuttavia ci porta al di fuori del perimetro della decisione della Corte e ne mette in luce le contraddizioni.

La prima parte della sentenza, quella che evidenzia i profili di illegittimità costituzionale della Robin tax, non solo è ben motivata, ma stronca impietosamente il tributo, sul duplice versante della violazione della capacità contributiva e delle disparità di trattamento che determina, in violazione del principio di eguaglianza. Evidenzia quindi una condizione non usuale nelle declaratorie di incostituzionalità delle leggi tributarie, con il richiamo congiunto al contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Ma proprio questa parte della decisione, convincente anche per Marcheselli, rende poi impercorribile la strada della incostituzionalità sopravvenuta (le disparità di trattamento difficilmente mutano per il decorso del tempo), e conduce entrambi a una critica severa e soprattutto preoccupata per gli effetti futuri.

Se si conviene con l'opinione di De Mita che questa è una sentenza essenzialmente politica,

allora l'aspetto originario più discutibile, che ne condiziona e colora negativamente tutto l'impianto, sta nell'inaccettabile ritardo con cui la questione è stata decisa.

Era infatti chiaro fin dall'inizio che il contenuto delle disposizioni sottoposte allo scrutinio della Corte nell'ordinanza di rinvio, non offriva particolari margini di incertezza sulla conclusione del giudizio, trattandosi di un'imposta della cui legittimità era lecito dubitare, sia in rapporto al principio di capacità contributiva (art.53), sia alla luce del principio di ragionevolezza, che garantisce la parità dei contribuenti davanti alla legge tributaria (art. 3 cos.).

In punto di fatto la Corte, prima di pronunciare la sentenza, ha atteso spirasse il termine per l'applicazione dell'aliquota maggiorata della Robin tax, introdotta nel 2012 per un triennio dal governo Monti, consentendo all'erario di fare il pieno di gettito, attraverso un'imposta illegittima. Il che a mio modo di vedere non sembra rientrare tra i compiti che la Costituzione assegna alla Corte costituzionale, che non possono certo trovare un supporto nell'articolo 81 della Costituzione (Una pezza, come ci ricorda la saggezza veneta, peggiore del buco).

Aggiungo di sfuggita, che non è facile seguire il ragionamento della Corte, quando per giustificare il riferimento al vincolo della stabilità del bilancio, evidenzia il ruolo essenziale della funzione di bilanciamento, per evitare che un qualsiasi diritto divenga "tiranno". Dovendo la Corte bilanciare gli interessi in gioco in funzione dei principi fondamentali: per intenderci quelli che nel nostro sistema costituzionale possono essere opposti come contro limiti, anche al diritto europeo.

Ma se è la stessa Corte ad affermare che la Robin tax è incostituzionale in quanto viola sia l'articolo 53 cost., sia l'articolo 3, come è possibile che l'esito del bilanciamento, conduca a negare il rimborso di un'imposta incostituzionale anche per violazione del principio di uguaglianza: insomma quale sarebbe il diritto "tiranno"? E rispetto a quale altro valore prevalente rispetto al principio di eguaglianza?

2. L'impianto decisorio della sentenza

Al di là di questo aspetto che deresponsabilizza il Governo nella delicata e centrale funzione di ripartire il concorso di tutti alla spesa pubblica, alimenta ulteriore confusione istituzionale e non giova certo né all'autorevolezza né al prestigio della Corte, mi sembra utile approfondire alcuni passaggi e considerazioni svolte nel testo che evidenziano come la Corte potesse giungere allo stesso esito in modo più lineare, senza travolgere, assieme ad un'imposta colpita da un duplice vizio di incostituzionalità, anche il giudizio principale, mettendo in discussione

l'essenza stessa del sindacato incidentale, che caratterizza il nostro sistema di giustizia costituzionale e ne evidenzia ormai in modo impietoso i limiti.

Ma andiamo con ordine. La Robin tax viene introdotta con l'art. 81, commi 16, 17, e 18 del decreto legge n.112 del 25 giugno 2008, in un periodo di elevata instabilità dei prezzi dei prodotti energetici, per colpire gli extra redditi speculativi delle imprese operanti nel settore energetico, senza distinzioni tra le imprese di produzione e quelle che intervengono nella distribuzione al consumo. L'imposta era stata costruita come un' addizionale all'imposta sui redditi societari, senza tuttavia alcuna possibilità di separare gli eventuali extraredditi speculativi, da tutti gli altri. La norma prevedeva poi il divieto di traslazione dell'imposta al consumo, affidando il controllo della sua applicazione all'Agenzia per l'elettricità e gas, senza tuttavia prevedere alcuna sanzione in caso di inadempiamento.

Il tributo pur essendo finalizzato a colpire i profitti speculativi, non prevedeva alcuna limitazione temporale; nel 2012 la sua applicazione era stata ulteriormente estesa a settori come l'eolico e il fotovoltaico, del tutto indipendenti dal prezzo delle materie prime, e a imprese con un volume d'affari molto più ridotto. Questa estensione soggettiva dell'ambito di applicazione della Robin tax era stata accompagnata, sempre nel 2012, da un forte incremento dell'aliquota, passata dal 5,5% al 10,5%.

L'aumento dell'aliquota era tuttavia limitato ad un periodo di tre anni la cui scadenza era stabilita a fine 2014. Quello della temporaneità è un altro aspetto discutibile della giurisprudenza costituzionale nel settore delle imposte, su cui forse la dottrina non ha prestato sin qui sufficiente attenzione. La Corte tende infatti a chiudere un occhio, o magari entrambi, quando i dubbi di costituzionalità investono disposizioni a carattere temporaneo. Un principio giurisprudenziale che, alla luce del differimento nel tempo degli effetti della decisione della Corte di cui ci occupiamo, cancella con una sola sentenza, il giudizio di costituzionalità delle leggi tributarie.

La soglia per essere assoggettati all'imposta, nella prima versione del tributo, era fissata a € 25 milioni di euro; nel caso di imprese che svolgessero una pluralità di attività il tributo era dovuto da quelle che svolgevano in prevalenza la loro attività nel settore energetico. Un criterio rozzo che non poteva evitare disparità di trattamento irragionevoli, oltretutto facilmente eludibile da quelle poco sopra la soglia del 50%; dunque in contrasto con l'articolo 3 della nostra carta costituzionale.

I rilievi mossi dalla Commissione provinciale di Reggio Emilia riguardavano oltre all'uso del

decreto-legge, ritenuto nella circostanza non illegittimo dalla Corte costituzionale, due aspetti precisi; la violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), per aver introdotto una discriminazione qualitativa tra i redditi delle società sottoposte alla Robin tax e quelli delle società operanti in ogni altro settore dell'economia, senza alcun collegamento obiettivo con manifestazioni diversificate di capacità contributiva; il secondo rilievo si riferiva al fatto che l'imposta era applicata senza alcuna diversificazione, all'insieme delle imprese del settore energetico, ossia sia a quelle implicate nell'acquisto, nella produzione e nella trasformazione dei prodotti petroliferi, sia a quelle operanti nella distribuzione, in evidente contrasto con il principio di uguaglianza davanti alla legge tributaria, indi in violazione dell'articolo 3 della Costituzione.

Occorre aggiungere per completezza che l'Autorità per la produzione e la distribuzione dell'energia e del gas, a cui la legge affidava il controllo sull'applicazione del divieto di traslazione dell'imposta addizionale, non era stata in grado di esprimere una valutazione chiara sul punto. Del resto appare quantomeno plausibile che il problema della traslazione dell'imposta addizionale sui prezzi, non riguardava le imprese distributrici, ma doveva essere evidenziato alla produzione, con difficoltà di controllo evidenti, dato il carattere del tutto generico del divieto, accompagnato dall'assenza di sanzioni.

Da ultimo, la possibilità che nel settore energetico, si possano realizzare extra profitti collegati alle oscillazioni del mercato, comunque non continue non giustifica dal punto di vista costituzionale l'adozione di una addizionale all'IRES, dunque calcolata sul totale dei profitti dell'impresa energetica e non soltanto sugli extra profitti, che il semplicismo dell'addizionale non è in grado di separare.

La Corte accoglie il ricorso e dichiara che la Robin tax, ... *"così com'è stata configurata dall'articolo 81, commi 16, 17, 18 del Dl n. 112/2008 e successive modificazioni, non è conforme agli articoli 3. e 53 cost., come costantemente interpretati dalla giurisprudenza di questa Corte."*

La sentenza richiama la giurisprudenza della Corte sul punto sottolineando *"che la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria"*; piuttosto essa esige un *"indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato al criterio di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico sociali esistente di fatto alla libertà ed uguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale"* (articoli 2 e 3 della Costit.). (Sentenza n. 341/2000 richiamata sul punto dalla

sentenza numero 223/2012)

Pertanto, secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, "*... non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza. Tuttavia ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione.*"

A sostegno di questa impostazione generale che condiziona eventuali discriminazioni qualitative, alla sussistenza di capacità contributive effettivamente diversificate, la sentenza richiama le ipotesi di tassazione diversificata a carattere temporaneo ovvero alcune realtà particolari, come l'IRAP, nella quale l'adozione di aliquote diversificate, minori per l'agricoltura e la pesca e maggiorate per il settore bancario ed assicurativo, è stata ritenuta legittima dalla Corte (sentenza numero 21/2005), perché relative a situazioni obiettivamente diverse, rispetto a tutte le altre assoggettate al tributo regionale.

È interessante notare che la Corte, tenuto conto delle peculiarità del settore, in cui operano gruppi oligopolistici, presenti nelle diverse fasi della produzione e della distribuzione, non esclude astrattamente che il settore potrebbe essere destinatario di un'imposizione diversificata e maggiorata in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato.

Tutto ciò premesso sottolinea il Collegio, occorre rimarcare che la possibilità di posizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a un'adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere concretamente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (sentenza numero 142 del 2014 e numero 21 del 2005).

Queste considerazioni sugli stringenti limiti che devono caratterizzare ogni ipotesi di discriminazione qualitativa dei redditi, richiamate esplicitamente con riferimento alle maggiorazioni dell'Irap nei confronti del settore bancario e assicurativo, confermano la tesi più volte sostenuta su questa rivista, relativa al carattere del tutto arbitrario della maggiorazione dell'aliquota ordinaria dell'IRAP, decisa nel 2006 dal governo Prodi, per contenere il disavanzo del servizio sanitario, nelle regioni del Mezzogiorno.

Da un lato manca ogni collegamento con il principio di capacità contributiva che giustifichi questo aumento indiscriminato; dall'altro non vi è chi non veda che questa forte maggiorazione di aliquota in alcune regioni, si comporta come un ostacolo di natura fiscale alla libertà di movimento dei capitali, delle persone e delle cose tra le diverse regioni, vietato dall'articolo 120 della Costituzione. Un divieto dunque legato alle libertà fondamentali che anticipa di svariati

anni quelle che poi verranno stabilite nei trattati di Roma, istitutivi della Comunità economica europea, CEE. Una condizione non diversa da quella rappresentata dalla Robin tax, la cui illegittimità è stata evidenziata dalla Corte costituzionale, da ultimo con la sentenza di cui ci occupiamo oggi.

Le censure della Corte nei confronti della Robin tax si concentrano in particolare su due punti; il primo relativo al fatto che l'imposta più che un'addizionale collegata agli eventuali extra redditi, si configura come un semplice aumento dell'aliquota relativamente a tutti i redditi, senza alcun meccanismo tecnico che consenta di separare ed incidere esclusivamente gli eventuali extra redditi in violazione del principio di capacità contributiva.

L'altro elemento di criticità, ancor più grave, a giudizio della Corte è rappresentato dal fatto che quest'imposta, chiamata a chiedere un ulteriore sacrificio a un settore che potrebbe teoricamente esprimere una maggiore capacità contributiva, in realtà lo grava di una maggiorazione di imposta senza alcun limite temporale, dunque a prescindere dal fatto che le condizioni economiche sfavorevoli siano per esempio mutate in meglio.

Un ulteriore elemento fattuale su cui fa perno la Corte per evidenziare l'illegittimità del prelievo aggiuntivo, si fonda sulla disposizione contenuta l'articolo 81 comma 18 che vieta alle imprese del settore energetico di trasferire a valle, ossia sui consumatori il peso dell'addizionale. A giudizio della Corte, sulla scorta delle relazioni presentate dall'Autorità per l'energia elettrica il gas e il sistema idrico emerge che *"... una parte di soggetti vigilati ha continuato ad attuare politiche di prezzo tali da costituire una possibile violazione del divieto di traslazione, comportando comunque uno svantaggio economico per i consumatori finali"*. (Relazione numero 18/2013); la medesima relazione sottolinea che elementi indiziari tratti delle politiche dei prezzi adottati dai soggetti vigilati, *"generano un incremento dei margini non sufficientemente motivato"*, ed alimentano il dubbio *"che il divieto di traslazione sui prezzi non sia stato in fatto osservato, né possa essere puntualmente sanzionato a causa delle obiettive difficoltà di isolare, in un'economia di libero mercato, la parte del prezzo praticato dovuta a traslazioni dell'imposta."*

Sempre secondo la Corte, il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo come maggiorazione di aliquota da applicare all'intero reddito d'impresa, anziché ai soli sovra-profitti, Nonché dall'assenza di un termine nel suo ambito temporale di applicazione, con riferimento all'andamento della congiuntura economica, che ne aveva giustificato l'introduzione.

Per tutti questi motivi secondo la Corte Costituzionale, *" la maggiorazione dell'imposta sui redditi*

delle società (IRES) applicabile al settore petrolifero e dell'energia, come configurata dalla articolo 81, commi 16, 17 e 18 del Dl n. 112/2008 e successive modificazioni, viola gli articoli 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito".

In buona sostanza secondo la Consulta, la Robin tax non è illegittima in sé, ma lo diviene per le modalità con cui il legislatore ha definito il presupposto, in contrasto con il principio di capacità contributiva (articolo 53 cos.); nonché per le disparità di trattamento strutturali che caratterizzano il tributo nella sua struttura applicativa e ne determinano l'irragionevolezza, in contrasto con l'articolo 3 della Costituzione.

Come vedremo, sono proprio le esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti a determinare la scelta della tecnica decisoria usata dalla Corte: *"... così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio – come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative – similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale sul piano del tempo".*

L'azione congiunta sia del parametro della capacità contributiva, sia della parità di trattamento tra i soggetti passivi del Tributo (art. 3 Cost.), determinata dal particolare meccanismo applicativo, ha evidenziato una particolare fragilità della Robin tax rispetto allo scrutinio di costituzionalità; una condizione che non ha consentito alla Corte, preoccupata per gli effetti sul bilancio dello Stato di rimborsi di cui tuttavia non viene indicata alcuna cifra, di valutare l' illegittimità della Robin tax come possibile effetto di una incostituzionalità sopravvenuta, in seguito all' acclarata impossibilità di impedirne la traslazione a carico dei consumatori. Ma su questo punto tornerò più avanti con qualche considerazione ulteriore.

Questo è il quadro di riferimento in cui si colloca la declaratoria di incostituzionalità della Robin tax. A questo occorre aggiungere che la Corte Costituzionale, ha accompagnato questa decisione, con due ulteriori condizioni, che il meno che si possa dire è che non siano usuali. La prima, come detto, si riferisce al momento a partire dal quale la ritenuta illegittimità costituzionale delle disposizioni sottoposte allo scrutinio della Corte diviene operativa e le disposizioni contestate, cessano di avere forza di legge.

La seconda condizione è rappresentata dal fatto che la Corte ha accompagnato la declaratoria di illegittimità differita della Robin tax, con una motivazione che spezza il legame fin qui indissolubile tra il giudizio principale e il sindacato incidentale di costituzionalità, che ha la

funzione di consentire al giudice del rinvio di concludere la vicenda processuale, sulla base delle indicazioni provenienti dalla Corte Costituzionale.

Una soluzione che solo per comodità viene considerata come un effetto ulteriore, inevitabile del differimento sul piano del tempo della illegittimità costituzionale della Robin tax. Mentre la decisione sulla differimento temporale della declaratoria di incostituzionalità, appare debole nella motivazione, ed inconsistente nel presupposto giuridico (art. 81 Cost.), ma, almeno dubitativamente non illegittima, la cancellazione, degli effetti della declaratoria di incostituzionalità sul giudizio a quo, presenta come vedremo degli aspetti critici che ne mettono in dubbio la stessa legittimità.

3. Le condizioni anomale che condizionano la sentenza

La prima osservazione che emerge dall'esame delle due condizioni richiamate in precedenza, che delimitano nella sentenza gli effetti della declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, è che si tratta di due condizioni, che la Corte ha individuato al fine dichiarato di bilanciare i diversi interessi e valori in gioco, che sono tuttavia indipendenti; nel senso che la Corte ben poteva limitare gli effetti temporali della declaratoria di illegittimità costituzionale, senza travolgere il giudizio principale. Una scelta, quest'ultima che si pone in netta contraddizione con il passaggio della sentenza, che sembra porre alcuni paletti alla decisione di regolare in modo diverso dall'usuale gli effetti della declaratoria di incostituzionalità sul piano del tempo; senza tuttavia tenerne conto nella parte motiva e senza farne alcun cenno nel dispositivo.

Sostiene sul punto la Corte: "*Naturalmente, considerato il principio generale della retroattività risultante dagli artt. 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi debbono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco*".

Poiché sembra evidente che la sentenza poteva raggiungere il medesimo risultato in termini di limitazione degli effetti temporali della declaratoria d'incostituzionalità della Robin tax, senza **"cassare senza rinvio"** il giudizio incidentale, rendendolo privo di rilevanza nel giudizio principale, sembra forse utile cercare di cogliere i *"non dicta"* di questo passaggio della sentenza, che a me pare, proprio alla luce del pensiero della Corte, né proporzionale, né strettamente

necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco.

Contemperamento che, nell'intendimento della Corte, sembra consistere nel bilanciamento dell'interesse del cittadino a non essere gravato da prelievi costituzionalmente illegittimi, con quello dello Stato a non vedersi sottratte risorse della cui legittimità si dubita, anche dopo che la Consulta si sia pronunciata nel senso dell'illegittimità costituzionale della normativa tributaria di cui si discorre. Ridotto al suo nucleo essenziale e al netto delle buone intenzioni che lo accompagnano, sembra questo il senso del ragionamento della Corte, con riferimento agli effetti sul bilancio dello Stato della propria decisione di accoglimento.

Un esito che occorre ripeterlo, svuota di senso il sindacato di costituzionalità in campo tributario, innanzitutto per la genericità delle motivazioni, con evidenti rischi di espansione imitativa in altri settori del diritto, a partire da quello previdenziale.

Sempre che sia questo sia il vero obiettivo della sentenza, del che, come cercherò di evidenziare, è forse possibile dubitare.

Stranamente, il profilo più criticato e delicato della sentenza, per la maggioranza dei commentatori è rappresentato dal differimento degli effetti della declaratoria di incostituzionalità.

Devo dire che quest'aspetto della decisione, quanto meno sotto il profilo teorico, non è quello che mi convince di meno; anche altre Corti costituzionali prevedono la possibilità, in casi particolari di differire, o comunque non far retroagire gli effetti di una declaratoria di incostituzionalità.

Occorre però ricordare che in altri ordinamenti, si pensi ad esempio al Tribunale costituzionale tedesco, la legge regolatrice, prevede espressamente che nel caso di decisioni che comportano effetti sul bilancio dello Stato, il Tribunale costituzionale possa differirne gli effetti al momento dell'approvazione della legge di bilancio, lasciando piena libertà al legislatore nella scelta delle modalità con cui dare attuazione ai principi stabiliti nella sentenza del Tribunale Costituzionale; per questo aspetto la sentenza tedesca si avvicina a una direttiva europea, in punto di principi giuridici da osservare, lasciando al Parlamento la possibilità di definirne con precisione gli effetti, anche dal punto di vista distributivo.

Una soluzione, quella tedesca, solo apparentemente simile a quella adottata dalla nostra Corte costituzionale, che per la prima volta, a mio ricordo, ha neutralizzato gli effetti di una declaratoria di incostituzionalità il cui oggetto si riferiva alla contestata legittimità di uno specifico tributo.

In Italia, com'è noto una previsione del genere non è prevista dalla legge 87 nel 1956 che regola il processo davanti alla Corte costituzionale. Appare quindi intuitivo che una sentenza che regoli in modo diverso da quanto stabilito dalla legge, gli effetti temporali di una declaratoria di incostituzionalità, deve farlo con un'oculatezza ed un'attenzione particolare, guardando innanzitutto al merito della questione oggetto della decisione, traendo da essa gli elementi per una diversa regolamentazione nel tempo degli effetti della sentenza, senza sconfinare nell'arbitrio. Una sentenza, per rendere legittimo un differimento degli effetti economici sulla finanza pubblica, deve basarsi su elementi obiettivi, giuridicamente rilevanti, che a mio modo di vedere non possono essere confusi con questioni di opportunità, riconducibili a ipotetiche esigenze di bilancio.

Esigenze che imporrebbero alla Corte tempestività e rigore nella propria funzione costituzionale di garanzia della legittimità delle leggi, comprese quelle tributarie.

Questioni queste ultime la cui soluzione appartiene al Governo e al Parlamento di risolvere, non certo alla Corte Costituzionale.

Peggio ancora, se questo determina il differimento nel tempo della decisione (in questo senso il caso della Robin tax è davvero esemplare), in un avvilitamento perverso per cui la mancata decisione della Corte Costituzionale, alimenta il potenziale peso dei rimborsi, che a loro volta per il loro impatto sul bilancio dello Stato, impediscono alla Corte di assumere le proprie determinazioni, libera da condizionamenti contingenti.

Una condizione di paralisi del diritto, sperimentata più volte, con effetti dirompenti sulla giustizia tributaria nell'ultimo decennio. In ogni caso il rimedio individuato dalla Consulta con questa sentenza, appare peggiore degli inconvenienti che il nuovo singolare indirizzo giurisprudenziale vorrebbe evitare.

Non vi è d'altra parte chi non veda, in senso opposto, che la retroattività degli effetti delle decisioni della Corte costituzionale in campo tributario ha avuto negli ultimi anni l'effetto di paralizzare la giustizia costituzionale in questo delicato settore, impedendo di fatto che alcune questioni delicate venissero decise dalla Corte. Penso in particolare al caso dell'IRAP, un'imposta in cui il tema della ineducibilità del tributo regionale dalle imposte sui redditi, che presenta profili di illegittimità evidenti, non è stato mai deciso dalla Corte costituzionale.

La legge di stabilità di quest'anno, ha eliminato a partire dal 2015 il costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP; una decisione opportuna e di grande rilievo dal punto di vista del rilancio dell'economia, con un costo in termini di perdita di gettito pari a una decina di miliardi,

rispetto alle entrate assicurate attualmente dall'imposta regionale sulle attività produttive.

Una riduzione del peso dell'imposta di portata più ampia rispetto agli effetti della deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, che la Corte Costituzionale non ha mai deciso, per problemi attinenti al costo dei rimborsi.

Un esempio recentissimo che evidenzia da un lato come, in presenza di un chiaro indirizzo politico, sia possibile realizzare nel campo delle imposte delle vere e proprie riforme di struttura. Dall'altro i costi del mantenimento nell'ordinamento di imposte importanti caratterizzate da elementi di illegittimità, che la Corte costituzionale, ove se ne presenti l'occasione dovrebbe senza esitazioni espungere dall'ordinamento.

Ma davvero una declaratoria di illegittimità delle disposizioni che non consentono di dedurre l'IRAP dai redditi assoggettati all'imposta personale (Irpef) o a quella sulle società (IRES) dovrebbe avere necessariamente effetto retroattivo, senza alcuna ragionevole limitazione?

Non ne sono del tutto convinto: vediamo perché. Gli economisti che si sono occupati in Italia di questo schema impositivo, ed hanno contribuito ad allontanarlo dal modello teorico e dalle coordinate giuridiche che rendono l'IRAP coerente con il sistema tributario, fino a stravolgerne gli effetti, sostengono, con ragione su questo aspetto particolare, che dal punto di vista economico la deducibilità ovvero l'indeducibilità del tributo regionale dalle imposte sui redditi, è, a parità di gettito, del tutto indifferente. E' solo un problema di aliquote: più moderate in caso di indeducibilità, più elevate se la deducibilità è consentita, al fine di assicurare la parità di gettito. Le conseguenze, tuttavia non sono indifferenti sia per le imprese in perdita, in cui l'indeducibilità non consente di riportare in avanti la perdita fiscale; sia per i contribuenti assoggettati all'Irpef per i quali l'indeducibilità dell'IRAP, tenuto conto che l'imposta sui redditi è progressiva, si comporta ai fini della tassazione come se fosse un reddito, mentre per il contribuente rappresenta un costo, per di più non deducibile.

In un'ipotesi di questo tipo, ove l'indeducibilità fosse ritenuta dalla Corte contrastare con i principi di capacità contributiva (articolo 53 cos.) e di uguaglianza dei contribuenti davanti alla legge tributaria (articolo 3 cos.), il differimento delle conseguenze della decisione, che affidi al Governo e al Parlamento, di regolare i nuovi rapporti tra l'IRAP e le imposte sui redditi, con la successiva legge di stabilità, rappresenterebbe la logica conseguenza del passaggio da un regime di indeducibilità, con aliquote IRAP più moderate, ad un regime di piena deducibilità, accompagnato da una revisione al rialzo delle aliquote dell'IRAP o dell'IRES o dell'IRPEF, per assicurare la parità di gettito; ovvero da una riduzione delle entrate. Un nuovo punto di

equilibrio che appartiene soltanto al legislatore di determinare.

In una situazione del genere, che si presenta in tutta evidenza eccezionale, la Consulta con un ben diverso fondamento rispetto alla vicenda di cui ci occupiamo, potrebbe motivare la decisione di incostituzionalità, affidando al legislatore di regolare i relativi rapporti, sottolineando che il Parlamento, ben potrebbe teoricamente coprire il costo dei rimborsi, con un aumento retroattivo delle imposte coinvolte (Irap, Ires, Irpef), ovvero con ben maggiore razionalità, definire i nuovi equilibri tra le diverse imposte solo per l'avvenire.

In buona sostanza, in questo caso, l'automatismo del rimborso della quota dell'ITRES o dell'IRPEF determinata dall'indeducibilità dell'imposta regionale dalle imposte sui redditi, potrebbe non apparire, a determinate condizioni, la scelta più razionale; mentre il differimento degli effetti della declaratoria di incostituzionalità, ove adeguatamente motivato con la necessità di lasciare libertà al legislatore di definire i nuovi equilibri distributivi tra le imposte sui redditi e l'IRAP, compresi gli eventuali rimborsi, potrebbe essere fondata sui vincoli di sistema a cui il legislatore tributario deve sottostare, quando regola i rapporti tra tributi diversi, ai sensi dell'articolo 53 secondo comma della Costituzione.

Ho naturalmente presente che questa soluzione, apparentemente simile a quella tedesca, in Germania è regolata dalla legge, mentre la legge del 1956 che disciplina l'attività nella nostra Corte prevede una soluzione opposta. Tuttavia, la Corte nella sua ormai lunga attività, in casi eccezionali non ha mancato di adottare soluzioni diverse, sotto il profilo degli effetti temporali delle proprie decisioni; basti ricordare alcune sentenze in tema di incostituzionalità sopravvenuta, che hanno spostato in avanti gli effetti della declaratoria di incostituzionalità, rispetto al momento in cui la questione era stata sollevata nel giudizio principale e portata all'attenzione della Corte. O, rimanendo al campo tributario, la sentenza numero 28 nel 1989 che, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale del divieto di applicazione dell'articolo 128 c.p.c., relativo alla pubblicità delle udienze, aveva ovviamente fatti salvi tutti i processi non ancora definitivi che si erano svolti senza la pubblicità dell'udienza.

O ancora, la non estensibilità delle decisioni della Corte Costituzionale che comportino un aggravio sotto il profilo sanzionatorio, al giudizio principale che ha dato luogo all'ordinanza di rinvio. Ma, intuitivamente si tratta di questioni completamente diverse rispetto a quella che qui ci occupa. In ogni caso sembra opportuno sottolineare che il tema dell'eventuale differimento degli effetti di una sentenza di accoglimento della Consulta, non può essere rimesso esclusivamente a una semplice valutazione discrezionale della Corte circa le condizioni che

consentano un tale differimento.

In buona sostanza deve trattarsi di una condizione eccezionale, indipendente e non determinata dall'impianto decisionale della sentenza, come nel caso che qui ci occupa; nel quale la Corte, per evitare di premiare con un rimborso indebito, le imprese che avevano traslato la maggiorazione di imposta sui consumatori violando la legge, ha penalizzato le imprese corrette, escluse dal diritto al rimborso di un'imposta dichiarata incostituzionale dalla Consulta. Una contraddizione che mette in rilievo la debolezza e l'intrinseca contraddittorietà del ragionamento seguito dalla Consulta. Ne appare al riguardo conferente né tantomeno esaustivo il richiamo agli equilibri di bilancio regolati dall'articolo 81 della Costituzione, una disposizione che visibilmente regola altre funzioni ed altri poteri.

Il problema quindi si sposta sull'esame in concreto del contenuto delle determinazioni della Corte.

In buona sostanza nella vicenda della Robin tax, la Corte Costituzionale, anziché percorrere la via impervia e dagli effetti potenziali dirompenti, della modulazione temporale degli effetti della decisione di accoglimento, decisa con la sentenza n. 10/2015, senza un ancoraggio giuridicamente plausibile, avrebbe potuto attenuarne gli effetti, dal punto di vista dei rimborsi, condizionandoli alla dimostrazione da parte dei richiedenti di aver rispettato il divieto di non traslare a valle l'onere dell'imposta.

Una condizione ragionevole, in quanto stabilita dalla legge istitutiva del tributo, non difficile da adempiere da parte delle imprese in regola, dato che la maggiorazione di aliquota dell'IRES, a seconda dei periodi oscillava fra il 25% al 40%: una dimensione tale da evidenziare facilmente le differenze con gli anni precedenti. Lasciando ovviamente al legislatore di definirne le modalità e alle imprese potenzialmente destinatarie del diritto al rimborso, di auto limitarsi per non rischiare di abusare di un diritto.

In ogni caso una soluzione di questo tipo, pur rivestendo anch'essa un carattere extra ordinem, che non consente generalizzazioni, per i precisi limiti intrinseci che comporta, mi sembra intuitivamente meno stridente ed asistemica, trovando un preciso riscontro nella legge istitutiva della Robin tax, rispetto alla libertà che la Corte Costituzionale si è attribuita, con la sentenza che ne ha dichiarato l'illegittimità, facendo leva sull'articolo 81 della Costituzione, per differirne gli effetti.

Oltre tutto presentando la scelta adottata, come un fatto normale, di routine, quasi ovvio: accompagnata da alcuni richiami a precedenti decisioni della Consulta, quantomeno forzati.

Una libertà, che nella lettura che la Corte offre della nozione di equilibrio del bilancio regolata dall'art. 81 della nostra Carta fondamentale, si presenta innanzitutto come una rivendicazione di potere.

È ben vero che la riforma dell'articolo 81 della Costituzione del 2012, ha imposto limiti più stringenti al Governo e al Parlamento in materia di bilancio, a partire dalla necessità di assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese. Un punto di equilibrio che riguarda sia il bilancio annuale, con il quale deve essere assicurata la rispondenza tra le spese e le entrate nel corso dell'anno, sia quello triennale, che ha la stessa funzione sul piano dinamico, in modo da assicurare l'equilibrio dei conti nel medio periodo, attraverso gli aggiustamenti che si rendessero di volta in volta necessari. Come ha giustamente ricordato da ultimo Enrico de Mita su il sole 24 ore, *"l'equilibrio di bilancio è un giudizio complessivo che investe prima di tutto la spesa e che è diretto, principalmente, al Governo. Non può essere limitato a una sola voce, quella di un'imposta, sia pure elevata, avulsa da una valutazione complessiva di entrate e spese. Con un giudizio così limitato non si può dire che il timore di una manovra aggiuntiva sia un giudizio sull'equilibrio di bilancio. C'è stata una sopravvalutazione della manovra aggiuntiva che non trova riscontro nelle valutazioni correnti sulla economia."*

Con il richiamo forzato all'equilibrio del bilancio, di cui la Corte non indica alcun elemento obiettivo di riscontro, salvo il riferimento ad una manovra aggiuntiva, di cui tuttavia non offre alcuna evidenza, la Consulta sembra sostituirsi al Governo e al Parlamento, utilizzando l'articolo 81 della Costituzione come un passepartout per travolgere, con un bilanciamento a senso unico, il significato stesso del sindacato di legittimità costituzionale in campo tributario.

A ben vedere nella sentenza Robin tax, la Corte fa un uso assai singolare del concetto di bilanciamento. Poiché sembra pacifico che la questione di costituzionalità non può essere oggetto di bilanciamento (una norma o è costituzionale o non lo è: non può esserlo a giorni alterni!), se non sotto il profilo degli effetti, è quanto meno singolare che la Consulta non abbia utilizzato il divieto di traslazione dell'imposta previsto dalla legge istitutiva della Robin tax, come elemento condizionante degli eventuali rimborsi, affidandone la concreta determinazione, secondo Costituzione al Governo e al Parlamento. Al riguardo basta ricordare il precedente del rimborso dell'Iva sull'acquisto di autovetture impiegate in attività produttive, a seguito della sentenza della Corte di giustizia dell'autunno del 2006, che aveva dichiarato illegittima l'indeducibilità stabilita dalla legge italiana. Di fronte ad una stima potenziale di rimborsi pari a 17 miliardi di euro, la cifra effettivamente rimborsata superò di poco il miliardo di euro.

Una graduazione dei rimborsi, sulla base di elementi obiettivi, quali la documentazione da

parte del richiedente il rimborso di non aver contravvenuto al divieto di non traslare a valle l'imposta, avrebbe dovuto essere presa in seria considerazione. Ne vale l'obiezione che una condizione di questo tipo sarebbe stata di difficile applicazione. Una cosa è il controllo generico e a campione, del rispetto del divieto di traslazione, peraltro privo di sanzioni, affidato dalla legge all'authority sull'energia; altro è rischiare gravi sanzioni nel caso di richieste di rimborsi indebiti per inosservanza del divieto in parola.

La sentenza Robin tax si colloca invece su un piano del tutto diverso; dopo aver ricordato che la retroattività degli effetti della declaratoria di incostituzionalità non è senza limiti, in quanto la certezza del diritto incontra sempre il limite dei rapporti esauriti, la Corte aggiunge che... *"Ulteriori limiti alla retroattività delle decisioni di illegittimità costituzionale possono derivare dalla necessità di salvaguardare principi e diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irreparabilmente sacrificati. In questi casi, la loro individuazione è ascrivibile all'attività di bilanciamento tra valori di rango costituzionale ed è, quindi, la Corte costituzionale -e solo essa- ad avere la competenza in proposito. Una simile graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale deve ritenersi coerente con i principi della carta costituzionale: in tal senso questa Corte ha operato anche in passato, in alcune circostanze sia pur non del tutto sovrapponibili a quella in esame"*. In realtà, nella questione che qui ci occupa, la situazione è completamente diversa rispetto agli altri casi citati nella sentenza; la Corte infatti ha utilizzato lo schermo degli equilibri finanziari e di bilancio da salvaguardare, per attribuirsi, nella sempre più evidente crisi delle istituzioni rappresentative, una funzione atipica di custode degli equilibri di bilancio, che libera il Governo dalle proprie responsabilità, baipassa il Parlamento, titolare al riguardo di specifiche riserve di legge e fa della Corte costituzionale l'interlocutore privilegiato del Governo. Un' ottica di potere che non bilancia un bel nulla: stabilisce semplicemente il principio che lo Stato può tenere per sé il gettito di un'imposta dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale, senza bilanciamento alcuno ! Con quali effetti sulla futura legislazione tributaria è facile immaginare.

Tutto questo potrebbe avere un senso se fosse una legge a disciplinarlo; nel qual caso si porrebbe un problema di legittimità della stessa e di compatibilità con i principi del diritto europeo in tema di giusto processo. Nel caso di specie è la stessa Corte Costituzionale a stabilire questa singolare deviazione del sindacato incidentale di costituzionalità, che lo svuota di ogni contenuto, persino con riferimento al giudizio principale. Una deriva autoreferenziale del tutto estranea alle tradizioni della nostra giustizia costituzionale.

Sostiene al riguardo Enrico de Mita: *"La Corte, invece, si è mossa con la mannaia e si è dotata di*

uno strumento perverso che d'ora innanzi farà valere per ogni questione tributaria: se l'imposta controversa è di grossa entità la Corte negherà la retroattività, se di piccola entità la concederà."

Aggiungerei a queste osservazioni lapidarie di De Mita, che ovviamente condivido, che in questa partita la Corte si è assegnata una funzione di protagonista in negativo della crisi istituzionale endemica che attraversa l'Italia da oltre un ventennio; occupando il ruolo che, in una istituzione meno confusa dell'attuale, spetterebbe al Parlamento, nel quadro di una corretta divisione dei poteri.

4. Il ruolo dell'articolo 81 nel sistema costituzionale: cenni

A mo' di conclusione sul punto, mi sembra opportuno sottolineare in sintonia con De Mita che la riforma dell'articolo 81 della Costituzione, non indulgendo in disposizioni di dettaglio, rappresenta un buon punto di equilibrio tra l'esigenza di garantire, attraverso disposizioni di principio di rango costituzionale, la stabilità della finanza pubblica, e l'altra, non meno rilevante, di evitare di irrigidirne eccessivamente il contenuto; una condizione che riguarda anche le imposte, ma trova il proprio punto di equilibrio innanzitutto dal lato delle spese.

Da questo punto di vista occorre sottolineare premilinarmente che la riforma dell' articolo 81 cost. introdotta dalla legge costituz. n. 1 del del 2012 non ha stabilito alcun nuovo potere di controllo e di sindacato sulla materia del bilancio, né tanto meno lo ha attribuito alla Corte Costituzionale; potere che avrebbe come termini di riferimento il limite delle entrate e delle uscite fissate annualmente con la legge di bilancio, comunque da non superare. Una concezione dell' equilibrio come pareggio di bilancio che la legge costituzionale del 2012 non ha fatto propria. Questa sì, costituirebbe una rigidità priva di reale utilità, che si scontrerebbe prima ancora che con le esigenze della vita della comunità, con il buon senso!

Per giustificare un cambio di indirizzo di 360° rispetto al principio generale della retroattività degli effetti delle decisioni di incostituzionalità risultante degli articoli 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, la sentenza afferma che... *"gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi devono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco."*

Sulla base di queste premesse "... in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie

decisioni e i relativi limiti, deve osservarsi che, nella specie, l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di legittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'articolo 81 Cost. Come questa Corte ha affermato già con la sentenza numero 260 del 1990, tale principio esige una gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ciò vale a fortiori dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico (sentenza numero 88 del 2014).

Queste affermazioni della Consulta meritano qualche approfondimento, innanzitutto con riguardo ai precedenti giurisprudenziali, ed in particolare alla sentenza numero 260 del 1990, richiamata nella decisione che ci occupa, con riferimento all' art. 81 Cost., la quale esige una gradualità nell' attuazione dei valori costituzionali, che impongano rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Un'affermazione questa tutt'altro che eversiva dalla quale la Corte trae conclusioni quanto meno affrettate. Al riguardo è interessante richiamare un passaggio della sentenza 260/1990. "... Infatti, pur se questa Corte ha più volte sottolineato che dall'articolo 81 della Costituzione derivi un principio di tendenziale equilibrio finanziario del bilancio dello Stato, tanto altro su base annuale quanto su base pluriennale, da questa premessa non può logicamente conseguire che sussista in materia un limite assoluto alla cognizione del giudice di costituzionalità delle leggi"..... "In altri termini, non si può ipotizzare che la legge di approvazione del bilancio dello Stato o qualsiasi altra legge incidente sulla stessa costituisca una zona franca sfuggente a qualsiasi sindacato del giudice di costituzionalità, dal momento che non vi può essere alcun valore costituzionale la cui attuazione possa essere tenuto esente dall'inviolabile garanzia rappresentata nel giudizio di legittimità costituzionale". "... È vero, peraltro, che le scelte di bilancio sono decisioni fondamentali di politica economica che, in ragione di questa loro natura, sono costituzionalmente riservate alla determinazione del governo e all'approvazione del Parlamento. Si tratta, indubbiamente, di scelte che, essendo frutto di insindacabile discrezionalità politica, esigono un particolare sostanziale rispetto anche da parte del giudice di legittimità costituzionale, rispetto che, nella giurisprudenza di questa Corte, si è già tradotto in precisi modelli di giudizio, quali la salvaguardia della essenziale unitarietà e globalità del bilancio e, soprattutto il riconoscimento del "principio di gradualità" in ordine all' attuazione di valori costituzionali che importi rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ma, queste posizioni, occorre ancora sottolinearlo, presuppongono chiaramente che il valore costituzionale dell'equilibrio finanziario, desumibile dall'articolo 81 della Costituzione, non sia un presupposto per l'inammissibilità del giudizio di costituzionalità, ma rappresenti, piuttosto, un elemento della complessiva ponderazione dei valori costituzionali, inclusi quelli relativi alla

ripartizione delle competenze tra Stato e regioni, che costituisce la sostanza del giudizio di legittimità costituzionale."

In buona sostanza, sembra difficile ricavare da questa sentenza nel 1990 o dalla sentenza numero 1 del 1966, relativa ai limiti di copertura delle spese poliennali, un principio che consenta alla Corte Costituzionale di sostituirsi alla determinazione del Governo e all'approvazione del Parlamento nelle scelte di bilancio, riservate alla discrezionalità del legislatore.

Anche sotto questo profilo la sentenza n. 10/2015 rappresenta un unicum. La Corte per giustificare la decisione di negare qualsiasi effetto retroattivo alla declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, estendendola perfino al giudizio principale, sostiene che "... *L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia sia obbligata in sede di Unione e europea ed internazionale (articoli 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e poliennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.*"

La Corte, probabilmente, si rende conto che un generico richiamo alla necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva può apparire, per la sua indeterminatezza, un argomento non sufficientemente solido, e comunque non tale da giustificare una novità così radicale e dunque aggiunge..... *"Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quelli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli articoli 2 e 3 Cost."*

In buona sostanza la Corte, per cercare di giustificare la propria decisione, non solo evoca come effetto immediato della declaratoria di incostituzionalità dell'imposta, la necessità per il Governo di predisporre una manovra finanziaria aggiuntiva di notevole impatto economico. Afferma anche che la manovra (immaginata dalla Consulta) determinerebbe un indebito vantaggio nei confronti di quegli operatori economici che possono aver beneficiato di una congiuntura favorevole, attraverso il rimborso di un tributo che, secondo la stessa Corte, contrasta non solo con i principi distributivi tributari, ma viola il più generale principio di eguaglianza, invocato nella stessa decisione per negare il diritto al rimborso.

Aggiunge ancora la sentenza, per cercare di dare sostanza alla decisione di negare ai contribuenti che ne avrebbero diritto, il rimborso dell'imposta indebitamente versata... *"Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire - in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dall'impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri - determinerebbe un'ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli articoli 3 e 53 Cost."*

Questo passaggio argomentativo è veramente difficile da interpretare: se ho compreso bene la Corte, non potendo dettare le condizioni per esonerare dalla restituzione le imprese che avevano violato il divieto di traslare l'imposta, anziché affidare al legislatore il compito di disciplinare il diritto ad ottenere il rimborso, si è sostituita (indebitamente) a quest'ultimo e, invocando il principio di eguaglianza, ha negato il diritto al rimborso alle imprese che avevano correttamente assolto gli obblighi tributari, per non premiare le imprese scorrette.

Da ultimo la Corte, dopo essersi infilata in un percorso argomentativo quantomeno contraddittorio, conclude le proprie argomentazioni, chiamando in causa il legislatore... *"Essa, consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenza numero 40 del 2014, numero 266 del 2013, numero 250 del 2013 numero 213 del 2008, numero 384 del 1991 il numero uno del 1966), e gli obblighi comunitari internazionali connessi, su anche eventualmente rimediando rilevati vizi della disciplina tributaria in esame"*.

Le ricadute sul bilancio dello Stato inteso in senso dinamico, che, secondo la Consulta, giustificerebbero il mantenimento in vita degli effetti di leggi tributarie dichiarate costituzionalmente illegittime, per un arco di tempo amplissimo e senza alcun limite, sulla base esclusivamente di pretese esigenze di tutela degli equilibri di finanza pubblica, non devono tuttavia essere banalizzate.

Va anzitutto ricordato che il pareggio del bilancio, inteso come equilibrio complessivo tra le entrate e le spese, come definito dalla primo comma dell'articolo 81 nel testo vigente, era garantito con modalità sostanzialmente analoghe, anche dall'articolo 81 nella formulazione del 1948. La svolta si ebbe con la sentenza n.1 del 1996 della Corte Costituzionale, che aveva consentito al Governo, nel rispetto di alcuni indici economici di tipo programmatico (erano gli anni del primo ed unico piano quinquennale, Pieraccini) di poter finanziare nuove spese, facendo ricorso all'indebitamento. Si deve ad un'interpretazione deviante di quella lettura dell'

articolo 81, che, nell'intenzione della Corte, aveva l'obiettivo di assicurare la copertura effettiva delle spese poliennali, l'esplosione della spesa pubblica nel ventennio successivo e non all'articolo 81 della Costituzione, il cui testo non a caso era stato dettato da Luigi Einaudi.

La principale innovazione contenuta nell'articolo 81 nel testo riformato, sta oggi nell'ultimo comma, che introduce tra le fonti, con modalità forse inappropriate, la legge organica, approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Assemblea, con l'obiettivo di definire il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e spese dei bilanci e la stabilità del debito complessivo delle pubbliche amministrazioni.

In buona sostanza negli equilibri di finanza pubblica regolati dall'articolo 81 della Costituzione, sia nel vecchio testo sia in quello vigente, la Corte non trova alcuna sponda che l'autorizzi ad introdurre limitazioni temporali agli effetti delle proprie decisioni, che non trovino un preciso riscontro nella natura e nell'oggetto della questione sottoposta al suo esame. Non è certo questo il caso della Robin tax in cui la Corte ha completamente ignorato proprio l'aspetto relativo alla violazione da parte di alcune imprese del divieto di traslazione dell'imposta, pur avendolo richiamato in più di un passo della sentenza.

Ma questo avrebbe comportato la necessità di attribuire al Governo ed in ultima istanza al Parlamento di definire i limiti e le modalità dei rimborsi; mentre l'intento della Corte, nella sentenza Robin tax è stato quello di riservare a se un ampio margine decisionale in ambito tributario, con particolare riferimento agli equilibri di finanza pubblica. D'altra parte non si deve perdere di vista che la Consulta, adottando uno schema decisorio del tipo Robin tax, di fatto libera impropriamente il Governo della responsabilità di introdurre nell'ordinamento leggi tributarie incostituzionali, esentandolo dalle conseguenze politiche ed economiche di decisioni incostituzionali.

In questa vicenda, la Corte Costituzionale, per la prima volta si è attribuito, in un settore sensibile come quello delle imposte, un potere *extra ordinem*, che non conosce contemperamenti, controlimiti e confini, che coinvolge la certezza dei rapporti giuridici, e gli stessi delicati equilibri tra istituzioni di rilievo costituzionale. In definitiva non si nega che in particolari circostanze la Corte, nell'esercizio del proprio sindacato sulla legittimità costituzionale delle leggi, possa introdurre limitazioni agli effetti delle proprie sentenze.

Quel che non convince è che la Corte, come nel caso che ci occupa, non si limiti a bilanciare gli effetti della declaratoria di incostituzionalità, per limitarne l'impatto sul bilancio dello Stato,

sulla base di parametri obiettivi, magari indicando al legislatore la possibilità di uno scaglionamento nel tempo dei rimborsi; ovvero l'esclusione dal diritto al rimborso, di quelle imprese i cui dati di bilancio evidenziano la traslazione a valle della Robin tax. Sembra in tutti i casi improprio che la sentenza consideri la stessa declaratoria di incostituzionalità oggetto di bilanciamento, come emerge chiaramente nel passaggio in cui la Consulta sottolinea che anche i promotori del giudizio a quo saranno parzialmente compensati dal non dovere più assolvere l'imposta per l'avvenire. Una liquidazione in una battuta del carattere pregiudiziale dell'ordinanza di rinvio del giudice a quo, che solleva una moltitudine di problemi ulteriori.

E' poi quanto meno improprio che la Corte cerchi di far passare come normale conseguenza della tecnica di bilanciamento adottata, l'esclusione del diritto al rimborso dell'imposta assolta dai promotori del giudizio principale, una condizione che a mia conoscenza non ha precedenti, quantomeno comparabili.

Volendo fissare lo sguardo soltanto agli ultimi 15 anni, non vi è dubbio che l'alibi degli effetti sul bilancio dello Stato di una eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale di una legge tributaria, ha fortemente condizionato il sindacato di legittimità delle leggi tributarie e di fatto impedito che la Corte rispondesse ad una serie di quesiti di notevole rilevanza che investono l'IRAP. Una condizione anomala che ha determinato una vera e propria fuga dal principio di coerenza del sistema, che dovrebbe caratterizzare ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, il nostro ordinamento tributario, moltiplicando le incoerenze, le antinomie e le disparità di trattamento.

Un esito prevedibile in un ordinamento tributario, che ha perso ogni caratteristica di sistema ed in cui il governo/legislatore, non ha ragione di temere il giudizio di una Corte costituzionale che, anche quando da torto al Governo, lo libera da ogni responsabilità o conseguenza negativa.

Con esiti controproducenti innanzitutto sotto il profilo del gettito, perché è evidente che imposte che determinano nei contribuenti un effetto di rigetto, spezzano quel collegamento tra imposizione e consenso, che, fin dall'origine è stato alla base della nostra storia unitaria. (art. 30 dello Statuto del Regno d'Italia)

E dire che tra gli argomenti evidenziati nel testo della decisione, la Corte aveva dato conto dell'opinione espressa dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas, e le acque, alla quale la legge istitutiva della Robin tax aveva affidato il controllo del rispetto del divieto di trasferire gli effetti dell'imposte a valle sui consumatori, secondo cui l'obiettivo non sembrava essere stato raggiunto. La Corte aveva argomentato sul punto, che, a parte gli oneri per il bilancio pubblico,

il rimborso dell' imposta versata, in seguito alla declaratoria di illegittimità costituzionale, rischierebbe di trasformarsi, per una parte almeno dei contribuenti in una sopravvenienza attiva, rispetto ad un tributo che con tutta probabilità era stato traslato a valle dalle singole imprese, ed incorporato nel prezzo delle prestazioni rese a consumatori finali.

A ben vedere questo argomento, che, come detto è supportato da diverse relazioni dell'organo di vigilanza, l'Autorità per l'energia elettrica, il gas e, le acque, può essere facilmente rovesciato. In effetti proprio per le diffuse incertezze sui reali effetti distributivi, la Robin tax, per la sua variabilità caso per caso, non si prestava a costituire un valido supporto per differire nel corso del tempo in maniera indiscriminata, gli effetti della declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, così come stabilito nella sentenza.

Tale decisione, d'altra parte, non trova certo una giustificazione più convincente con il richiamo, nell'impianto argomentativo della sentenza, all'articolo 81 della Costituzione, tale da giustificare il diniego di rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale, in ogni caso e circostanza, penalizzando le imprese corrette.

La Corte avrebbe potuto invece, condizionare l'effettività dei rimborsi, alla ragionevole dimostrazione da parte delle imprese ricorrenti di aver rispettato il divieto di traslare a valle l'onere della Robin tax. Lasciando al legislatore di definire sul piano tecnico le condizioni per ottenere il rimborso. Ma, a leggere con attenzione la sentenza, appare chiaro che è proprio questa opzione che la Consulta ha escluso.

Un'imposta addizionale con aliquota che spazia, a seconda dell'anno di riferimento dal 5,5% al 10,5%, non si occulta facilmente; per cui una verifica del rispetto della regola del divieto di trasferimento dell'imposta sui prezzi, sulla base di criteri dettati dal legislatore per disciplinare i rimborsi, non avrebbe creato particolari aggravii né per i contribuenti né per l'amministrazione finanziaria, tenuto conto della concentrazione della Robin tax su un numero ristretto di soggetti. Una limitazione questa sì legittima, affidata al prudente *self restraint* delle singole imprese, che in casi come questo, costituisce il più efficace strumento di bilanciamento.

La Corte, come abbiamo visto, ha preferito utilizzare lo spauracchio degli effetti sul bilancio dello Stato dei rimborsi connessi con la declaratoria di illegittimità della Robin tax, per evocare il rischio di una manovra aggiuntiva, di cui la Corte non ha offerto alcuna indicazione quantitativa, neppure approssimata, salvo che avrebbe avuto effetti ancora più gravi e negativi delle norme di legge dichiarate illegittime, in contrasto con gli articoli 2 e 3 della Costituzione. Affermazioni apodittiche che, secondo De Mita, confinano con la demagogia.

5. La sentenza travolge anche il giudizio a quo: una decisione apparentemente incomprensibile

L'altro aspetto della decisione, che se possibile mi ha suscitato perplessità anche maggiori, si riferisce al diniego di risposta ai quesiti posti alla Corte nell'ordinanza di rinvio, della cui rilevanza non può dubitarsi, visto che la Corte ha ritenuto l'imposta incostituzionale. Questo profilo della sentenza, sul quale fino ad oggi non ho letto riflessioni approfondite, mi sembra ancor meno convincente delle modalità di differimento degli effetti della sentenza alla data della sua pubblicazione; in quest'ultimo caso almeno la Corte ha ottenuto, certo in modo assai discutibile, di evitare al fisco l'onere di rimborsi comunque onerosi. Escludere invece dagli effetti della decisione, il giudizio a quo, avendo un impatto marginale sul bilancio pubblico, serve solo a drammatizzare la situazione ed assume l'effetto sgradevole di una manifestazione di arroganza del potere, fine a se stessa.

Sul punto non mi convince il richiamo al principio di eguaglianza su cui si sofferma a mò di giustificazione qualche commentatore; sembra evidente che la posizione processuale di chi si è assunto l'iniziativa di un ricorso, che ha introdotto il giudizio di legittimità costituzionale, sia ben diversa da quella di altri contribuenti che avendo avuto anch'essi un diniego di rimborso da parte dell'Agenzia delle entrate, si sono limitati a prenderne atto, confidando in una soluzione favorevole della questione, entro i termini della prescrizione del diritto di credito. Tanto a prescindere dai problemi in termini di pregiudizialità e rilevanza posti dall'ordinanza di rinvio su cui ci soffermeremo in seguito.

Anche Enrico de Mita, molto severo con la sentenza sulla Robin tax, sembra sottovalutare questo aspetto che per me al contrario assume un significato particolare, per i gravi rischi di involuzione del sindacato incidentale di legittimità, che questo aspetto della sentenza introduce, quanto meno nel settore della finanza pubblica. Occorre al riguardo non perdere di vista che il nostro sistema di giustizia tributaria è ormai sotto assedio; non solo la commissione provinciale di Reggio Emilia ha rinviato alla Corte costituzionale nel mese di novembre il sistema della giustizia tributaria, sul presupposto che il giudice tributario non appare indipendente, alla luce di consolidati principi di diritto europeo.

In seguito alla sentenza Grande Stevens e al divieto di *ne bis in idem* sancito nel marzo 2014 dalla Corte di Strasburgo, la Consulta è stata investita da una serie di ordinanze provenienti dalle sezioni penali della Cassazione, che mettono in discussione aspetti centrali del nostro

sistema di giustizia tributaria, a partire dal doppio binario amministrativo e penale.

Da ultimo il 21 gennaio, la Sezione tributaria della Cassazione con un'ordinanza di rinvio ha rimesso alla Corte costituzionale la questione della compatibilità della normativa contro gli abusi del mercato e il doppio binario sanzionatorio, amministrativo penale, con il principio del *ne bis in idem*. Una questione dalle evidenti ricadute anche sul regime sanzionatorio tributario, regolato anch'esso da un sistema di doppio binario.

La Corte di giustizia poi è stata interrogata sulla compatibilità di alcune sanzioni in materia di IVA con il principio di neutralità che caratterizza il tributo. In questo quadro di riferimento, già di per sé complesso, con elementi di criticità evidenti, il diniego di risposta al giudice del rinvio da parte della Corte Costituzionale, in una sentenza che dichiara l'illegittimità delle norme sottoposte all'esame della Consulta dall'ordinanza del giudice a quo, non ha precedenti almeno in questi termini e si colora quindi di un significato particolarmente negativo.

In buona sostanza, dopo la sentenza Robin tax che fa salvi, sotto il profilo del diniego dei rimborsi, tutti gli effetti delle norme tributarie dichiarate incostituzionali nella stessa sentenza, la Consulta invia ai giudici delle commissioni tributarie un messaggio potenzialmente dirompente. *È inutile che sottoponiate a questa Corte questioni anche visibilmente fondate, che comportino consistenti perdite di gettito per l'erario, perché anche un'eventuale decisione di accoglimento, sarà priva di effetti nel procedimento principale; questa Corte, in ossequio al principio dell'equilibrio del bilancio fissato nell'articolo 81 della Costituzione, così come novellato dalla legge costituzionale n. 1/2012, differirà gli effetti delle norme dichiarate incostituzionali, in modo tale da impedire che queste possano comportare oneri a carico del bilancio pubblico. In ogni caso l'ordinanza di rinvio non avrà effetti sul procedimento in corso.* Non importa se sia o meno questo il ragionamento che ha accompagnato la Corte in questa sua decisione; in questi casi conta quello che appare, ossia un segnale di forte indebolimento del sindacato incidentale, quanto meno nel settore della finanza pubblica.

De Mita arriva alle medesime conclusioni, guardando ai futuri effetti di questa giurisprudenza innovativa; la mia preoccupazione, come detto è che questo indirizzo abbia un effetto ulteriore, maieutico: quello di limitare ulteriormente il controllo di costituzionalità delle leggi fiscali per impulso del commissioni tributarie.

Un quadro, inutile dire, che non mi piace affatto, ma che sembra purtroppo realistico: altrimenti la decisione di estromettere dalla vicenda il giudice del rinvio, sarebbe priva di significato.

6. Le motivazioni sul punto della Consulta: rilevanza e pregiudizialità nel procedimento incidentale

Nelle pagine precedenti ho cercato di seguire il percorso argomentativo che ha condotto la Consulta da un lato a rilevare un duplice profilo di illegittimità costituzionale della Robin tax, vuoi in termini di irragionevolezza e dunque di violazione del principio di eguaglianza, vuoi dal punto di vista della capacità contributiva, con argomentazioni convincenti; dall'altro le modalità improprie dell'attività di bilanciamento, che facendo venir meno senza limitazione alcuna gli effetti della declaratoria di incostituzionalità, nei rapporti non ancora esauriti, hanno premiato le imprese che avevano trasferito sui consumatori l'onere del tributo.

Ho anche evidenziato, in sintonia con quanto osservato da Enrico de Mita, il carattere essenzialmente politico della decisione; questione che merita qualche ulteriore riflessione per i profili istituzionali che coinvolge. Mi sembra a questo punto opportuno affrontare un aspetto sottovalutato nei suoi profili giuridici, che merita particolare attenzione visto che le decisioni della Corte Costituzionale non sono appellabili: il tema della rilevanza, richiamato in poche righe nella sentenza, e quello strettamente connesso del rapporto di pregiudizialità tra l'ordinanza di rinvio, quindi tra il processo principale e la decisione adottata sul punto dalla Corte Costituzionale, che la sentenza semplicemente ignora.

Anche in questo passaggio motivazionale centrale, la Consulta si preoccupa di ricondurre la soluzione adottata ad una normale scelta di tecnica decisoria, collegata alle esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti. "..... così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio - come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative- similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di legittimità costituzionale sul piano del tempo". Dopo aver ricordato che anche in altre Corti europee il contenimento degli effetti retroattivi delle decisioni di illegittimità costituzionale rappresenta una prassi diffusa, la sentenza conclude: " Una simile regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale. Essa non risulta inconciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza proprio del giudizio incidentale (sentenza n. 50 del 1989) ."

“Va ricordato in proposito, continua la sentenza che tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice a quo ai fini della prospettabilità della questione ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima. In questa chiave, si spiega come mai, di norma, la Corte costituzionale svolge un controllo di mera plausibilità sulla motivazione contenuta, in punto di rilevanza, nell'ordinanza di rimessione,

comunque effettuato con esclusivo riferimento al momento e al modo in cui la questione di legittimità costituzionale è stata sollevata ." In questa prospettiva continua la sentenza *"..... Si spiega, ad esempio, quell'orientamento giurisprudenziale che ha riconosciuto la sindacabilità costituzionale delle norme penali di favore anche nell'ipotesi in cui la pronuncia di accoglimento si rifletta soltanto "sullo schema argomentativo dalla sentenza penale assolutoria, modificandone la ratio decidendi....., fermi restando i pratici effetti di essa"* (sentenza numero 148 del 1983, ripresa sul punto della sentenza numero 28 del 2010).

Questo passaggio merita un approfondimento. Che la Corte Costituzionale non sia vincolata al contenuto della ordinanza di rinvio, in tema di rilevanza della questione di costituzionalità proposta del giudice a quo, è questione tanto evidente da non meritare una riflessione ulteriore. Ogni anno la relazione del Presidente della Consulta sull'attività svolta, evidenzia una pluralità di questioni dichiarate inammissibili dalla Corte, in quanto ritenute irrilevanti ai fini della decisione nel processo principale.

Analogamente, nel caso in cui il processo principale si concluda per un qualsiasi motivo prima della decisione della Corte, il processo costituzionale proseguirà il suo corso fino alla conclusione. La ragione si spiega con la natura incidentale del sindacato di costituzionalità della legge, in cui l'ordinanza di rinvio del giudice a quo funge da filtro rispetto al giudizio innanzi alla Corte Costituzionale. In buona sostanza l'incidente di costituzionalità, purché la questione proposta sia ritenuta dalla Consulta rilevante ai fini del giudizio principale e non manifestamente infondata, non è una condizione di procedibilità dell'azione. Il carattere pregiudiziale del sindacato di costituzionalità opera nei confronti di giudizio principale, ma, logicamente non è condizionato dalla vita di quest'ultimo.

Tuttavia questa separazione netta tra i due procedimenti, che vivono di vita autonoma, se da un lato ha offerto ampie possibilità alla Corte di modulare le proprie decisioni, senza condizionamenti da parte dell'ordinanza di rinvio, secondo modalità di tecnica decisoria la cui scelta appartiene alla stessa Corte, dall'altro non può far perdere di vista che nel procedimento incidentale davanti alla Corte costituzionale, quest'ultima è chiamata a decidere della legittimità costituzionale di una norma di legge, pregiudiziale ai fini della prosecuzione del giudizio principale.

In ogni caso trattandosi nel caso di specie di una sentenza di accoglimento il richiamo alla nozione di rilevanza appare ridondante, non essendo immaginabile una decisione di accoglimento che non sia al tempo stesso rilevante ai fini del procedimento principale; né, d'altra parte, i precedenti giurisprudenziali richiamati in questo passo della sentenza, offrono

argomenti per travolgere il giudizio principale, anzi.

Proprio questo passaggio a prima vista banale sembrerebbe rimesso in discussione nel ragionamento svolto dalla Corte costituzionale. In buona sostanza, se si guarda agli effetti della decisione in esame, poiché la Corte non è vincolata in punto di rilevanza alle considerazioni svolte nell'ordinanza di rinvio, la Corte stessa può da un lato dichiarare l'illegittimità della norma sospettata d'incostituzionalità dal giudice del rinvio; ma proprio perché i due giudizi si muovono su piani diversi, la sentenza di accoglimento può rendere irrilevante la declaratoria di incostituzionalità, rispetto al giudizio principale.

Se questa ricostruzione del pensiero della Consulta, che si ricava essenzialmente per fatti concludenti dal dispositivo della sentenza n. 10/2015, appare plausibile, il ragionamento che la supporta e la conclusione a cui perviene, non convince innanzitutto dal punto di vista della nozione di rilevanza, essendo costruito sulla base di un sofisma.

Vediamo perché.

È ben vero che i due giudizi, quello innanzi al giudice del giudizio principale, e quello incidentale davanti alla Corte costituzionale sono indipendenti l'uno dall'altro nel senso che l'ordinanza di rinvio non vincola la Corte in punto di rilevanza.

Questo non significa che non vi sia alcun collegamento tra i due giudizi, anzi.

Con la trasmissione dell'ordinanza di rinvio alla Corte Costituzionale, il giudice a quo deve contemporaneamente sospendere il giudizio principale, in quanto lo scioglimento del quesito circa la legittimità costituzionale della norma oggetto del sindacato incidentale della Corte Costituzionale, costituisce a tutti gli effetti una questione pregiudiziale rispetto al procedimento principale. Deve quindi essere *pregiudicata* dalla Corte perché il processo principale possa riprendere da parte del giudice del rinvio.

Qui forse occorre aggiungere qualcosa sulla nozione di rilevanza; la legge cost. n. 1 del 9 febbraio 1948 che ha istituito la Corte costituzionale, stabilisce che "*la questione di legittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge della Repubblica, rilevata d'ufficio o sollevata da una delle parti nel corso di un giudizio e non ritenuta dal giudice manifestamente infondata, è rimessa alla Corte costituzionale per la sua decisione.*"

Anche alla luce di quanto stabilito dalla legge 87/1956, sembra evidente che il giudizio sulla rilevanza non possa prescindere dal carattere pregiudiziale della "*questione di costituzionalità*" ed assuma un significato diverso nel caso in cui la Consulta dichiari l'incostituzionalità di una norma di legge, che comporta un mutamento del precedente quadro normativo di riferimento,

rispetto ad un'ordinanza di rigetto che confermi la legittimità della legge osservata.

In in buona sostanza, nel processo costituzionale la questione della rilevanza è strettamente connessa al carattere pregiudiziale che assume la questione di costituzionalità nel procedimento incidentale; nel senso che nel caso di accoglimento della questione sollevata dal giudice del rinvio da parte della Corte costituzionale, il giudizio principale riprenderà il suo percorso e verrà deciso in conformità con la ritenuta incostituzionalità della disposizione sottoposta all'esame della Corte medesima.

La sentenza Robin tax, nell'affermare che la regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale, richiama esplicitamente la sentenza numero 50 del 1989. Se si ha la pazienza di leggere quella sentenza è davvero difficile riconoscere qualche cosa di simile rispetto a quanto deciso con apparente nonchalance, senza per altro alcuna motivazione sul punto, dalla sentenza numero 10/ 2015. In quella decisione che si riferiva alla lunga e controversa vicenda costituzionale delle Commissioni tributarie, ed aveva ad oggetto il divieto di udienza pubblica, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 128 c.p.c., la Consulta, dopo aver richiamato una prima sentenza monitoria (la n. 212/1986) e l'ordinanza n. 378/1988, che aveva invitato il legislatore a provvedere alla rimozione del divieto, e aver dato atto che il Governo aveva presentato un apposito disegno di legge che era stato già approvato dal Senato, aveva dichiarato l'incostituzionalità della limitazione, facendo salvi gli effetti dei procedimenti in corso, non ancora definitivi.

A ben vedere si tratta di una limitazione degli effetti temporali della decisione di portata sicuramente ampia ma dagli effetti contenuti, che aveva lo scopo di non travolgere i giudizi ancora pendenti, che altrimenti avrebbero dovuto essere rifatti; una conseguenza del tutto sproporzionata rispetto alla non più rinviabile rimozione del divieto. Tuttavia la sentenza non aveva inciso sui processi all'epoca ancora aperti, che si sarebbero poi conclusi con la pubblicità delle relative udienze, e soprattutto non aveva travolto il giudizio principale, come avviene nella decisione qui criticata, utilizzando per di più come elemento motivazionale, precedenti sentenze che muovono per questo profilo in tutt'altra direzione.

Ancora più distante, se possibile, è il richiamo alla riconosciuta sindacabilità costituzionale delle norme penali di favore anche nell'ipotesi in cui la pronuncia di accoglimento si rifletta soltanto "sullo schema argomentativo della sentenza penale assolutoria, modificandone la ratio decidendi [...], pur fermi restando i pratici effetti di essa" (sentenza numero 148 del 1983, ripresa sul punto dalla sentenza numero 28 del 2010).

Se si prescinde dalla sentenza del 1983, che aveva risolto sul piano teorico l'ammissibilità della questione della *reformatio in peius* di una legge penale favorevole, (nei limiti consentiti dall'art. 25 cost.) decidendo tuttavia nel senso della legittimità costituzionale della normativa sottoposta allo scrutinio della Corte, ed in ogni caso senza mettere in discussione il rapporto di pregiudizialità che intercorre tra l'ordinanza di rinvio da parte del giudice del processo principale e la decisione della Consulta, l'unica decisione di accoglimento richiamata nella sentenza *Robin tax*, che ha deciso per l'illegittimità costituzionale di una disposizione penale più favorevole, per contrasto con una direttiva europea, è quella stabilita dalla sentenza n.28/2010.

Ora, partendo proprio da quest'ultima decisione, che aveva ad oggetto un complesso problema di successione di leggi nel tempo tra norme interne e direttive europee in tema di classificazione delle ceneri di pirite tra i rifiuti ovvero come sottoprodotti di un processo industriale, che determinava un' "*antinomia penale*" in quanto aveva ad oggetto una norma penale di favore, impugnata solo per una presunta inosservanza della disciplina comunitaria in tema di rifiuti, è facile comprendere quanto questa sentenza sia lontana sotto il profilo degli effetti sul giudizio principale, rispetto a quella sulla *Robin tax*.

A parte il fatto che la sentenza in discorso sia stata accolta da numerosi rilievi critici, a partire dai profili penalistici, che qui non serve richiamare in quanto ininfluenti ai nostri fini, occorre comunque rilevare che la giurisprudenza della Corte di giustizia ha sempre negato l'efficacia discendente delle direttive dallo Stato ai singoli, stabilendo, " che.....*un'autorità nazionale non può far valere a carico di un privato una disposizione di una direttiva per la quale non si è ancora proceduto alla necessaria attuazione nell'ordinamento giuridico nazionale*".

Secondo l'articolo 149 del TFUE. il carattere vincolante di una direttiva, sul quale si fonda la possibilità di farla valere dinanzi al giudice nazionale, esiste solo nei confronti di ogni Stato membro destinatario. Il che equivale a dire che una direttiva, prima del suo recepimento, non può far nascere obblighi nei confronti dei singoli; ne consegue quindi che la violazione di una disposizione di una direttiva non ancora recepita nel diritto interno non può essere invocata davanti al giudice nazionale, per introdurre o aggravare una responsabilità penale nei confronti dei singoli, definita in misura più favorevole dalla legge nazionale, in contrasto con la direttiva stessa.

Questa precisazione, non è priva di rilievo, visto che la sentenza n.28/2010, ha fatto discendere nell'ordinamento interno effetti diretti in malam partem di rilievo penale da una direttiva non ancora recepita, in contrasto come detto, con l'interpretazione offerta sul punto

dalla Corte di giustizia; una soluzione discutibile, che evidenzia un diffuso pregiudizio anti impresa, da cui non sembra immune neppure la Corte Costituzionale. In ogni caso quel che interessa ai nostri fini è che la sentenza n. 28/2010, aveva accolto la questione di legittimità proposta nell'ordinanza di rinvio, dichiarando incostituzionale la normativa nazionale per contrasto con i principi fissati sul punto dalle direttive europee in materia di rifiuti.

Anche in quel caso la decisione della Corte non aveva interferito sul giudizio principale, introducendo elementi in contraddizione rispetto al carattere pregiudiziale del sindacato incidentale di costituzionalità; la sentenza di proscioglimento emessa dal giudice del processo principale, a seguito della pronuncia della Consulta, sia in motivazione, sia nella formula assolutoria aveva tenuto conto dell'incostituzionalità della norma penale oggetto del rinvio, fermi restando gli effetti pratici (assolutori degli imputati) per effetto dell'articolo 25 secondo comma della Costituzione.

Una decisione sicuramente inusuale ma non in contraddizione con la struttura pregiudiziale del processo costituzionale in via incidentale: l'esatto contrario di quanto è avvenuto con la sentenza Robin tax, nella quale il giudice del rinvio, in seguito alla decisione della Corte, dovrebbe concludere il processo principale, applicando una norma, dichiarata incostituzionale nella medesima sentenza. Una contraddizione insanabile, che stravolge la natura e la funzione del sindacato incidentale di costituzionalità.

Precisato questo punto e evidenziato che quello che la sentenza derubrica ad una scelta di tecnica decisoria, rappresenta qualcosa di assolutamente anomalo nel panorama della giurisprudenza costituzionale italiana, lascio volentieri ai costituzionalisti l'approfondimento di questo aspetto della sentenza dal punto di vista costituzionale.

Non si può tuttavia non rilevare il carattere asistemico di una modalità decisoria che di fatto paralizza il sindacato di costituzionalità non solo in materia tributaria, ma si estende al più ampio settore della finanza pubblica: una realtà caratterizzata da ampie possibilità espansive, a partire dal settore previdenziale. E' pur vero che il carattere di inappellabilità delle decisioni della Corte lascia a quest'ultima, nelle proprie determinazioni, un margine di apprezzamento molto ampio, al quale la Corte ha tradizionalmente corrisposto con un apprezzabile, rigoroso self restraint. Anche per questo un cambio di prospettiva così radicale non può passare inosservato.

Nella sentenza 10/2015 la Corte ha prospettato la soluzione adottata esclusivamente in termini di rilevanza, senza affrontare il problema ulteriore del carattere pregiudiziale che la

decisione della Consulta assume rispetto al processo principale. Proprio partendo da questo presupposto, intrinseco al sindacato incidentale di costituzionalità, il riferimento alla rilevanza della questione sottoposta all'esame della Corte deve essere necessariamente inquadrato, analizzato ed infine risolto alla luce del carattere pregiudiziale che caratterizza l'ordinanza di rinvio da parte del giudice a quo, nel giudizio incidentale davanti alla Corte costituzionale.

Sull'argomento le riflessioni più esaustive si rinvencono nello studio di Giuseppe Abbamonte, su "Il processo Costituzionale italiano" (vol. I° e II°, Napoli 1957) e in una monografia di Mauro Cappelletti su "La pregiudizialità costituzionale nel processo civile" (Milano, 1957) che, almeno per i profili che qui interessano rimangono, a quasi sessant'anni dalla loro pubblicazione testi di riferimento.

Entrambi gli autori giungono alla conclusione, che nel procedimento incidentale innanzi alla Corte costituzionale, la "questione di costituzionalità", rappresenti una questione pregiudiziale in senso tecnico, che può essere sollevata nel corso di un processo dalle parti o d'ufficio dal giudice, alla duplice condizione che il dubbio circa la costituzionalità della norma impugnata sia rilevante ai fini della soluzione della causa e che la questione non appaia manifestamente infondata. Nell'emettere l'ordinanza di rinvio alla Corte Costituzionale il giudice provvederà anche a sospendere il processo fino alla decisione della Consulta.

Come ho ricordato in precedenza i due procedimenti, quello principale che ha dato avvio al procedimento incidentale e quest'ultimo innanzi alla Corte costituzionale, muovono su piani diversi e sono indipendenti l'uno dall'altro.

D'altra parte non si deve perdere di vista che il carattere pregiudiziale della questione di costituzionalità sollevata dal giudice del rinvio, mentre non vincola la Consulta sotto il profilo della rilevanza della questione, così come proposta del giudice, e lascia al giudice delle leggi la più ampia libertà di determinazione delle condizioni che rendono compatibile con la Costituzione la norma impugnata, non può essere eluso nelle pronunce di accoglimento, nelle quali la Corte è vincolata *al petitum* formulato dal giudice del rinvio con la proposizione della questione pregiudiziale di costituzionalità.

In questa ipotesi infatti, il carattere pregiudiziale della questione di costituzionalità, mentre non preclude al giudice delle leggi di introdurre condizioni e limitazioni, del tipo di quelle previste dalla declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, non consente tuttavia di estendere tali limitazioni, alla questione pregiudiziale che ha dato avvio al giudizio di legittimità costituzionale. Tanto per una serie di considerazioni che vanno al di là del legittimo interesse

processuale delle parti coinvolte nel giudizio principale.

Con la sentenza Robin tax la Corte Costituzionale, si è allontanata decisamente da questo schema consolidato; la declaratoria di incostituzionalità, per la prima volta, non si riperquote sul giudizio principale che dovrà essere deciso dal giudice, applicando una disposizione dichiarata dalla Corte contraria alla Costituzione, con effetto differito, per impulso dello stesso giudice remittente.

A prima vista questa asimmetria, determinata dall' estensione al giudizio principale del differimento sul piano del tempo degli effetti della declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, stabilito dalla sentenza n. 10/2015, sembra l'aspetto più discutibile, perché lascia priva di tutela sul piano degli effetti pratici (il rimborso di un imposta indebita in quanto costituzionalmente illegittima), l'iniziativa giurisdizionale che ha condotto alla declaratoria di incostituzionalità della Robin tax.

Una condizione che si pone in evidente contrasto con i principi che regolano il giusto processo sia nel diritto interno sia in ambito europeo. Questa, tuttavia, costituisce una lettura riduttiva degli effetti nella decisione qui criticata. È un dato di comune esperienza che le norme che disciplinano il processo costituzionale sono norme di ordine pubblico, non derogabili in quanto poste innanzitutto a tutela della legittimità della legge. Con la sentenza in discorso, la Corte costituzionale non si è limitata a comprimere un interesse privato, peraltro meritevole di tutela in base alla legge, in un'ottica di bilanciamento quanto meno opinabile; in realtà il profilo più grave ed inaccettabile posto in luce dalla sentenza Robin tax, investe direttamente la natura e la funzione del sindacato incidentale di costituzionalità sulle norme di legge che hanno effetti o sulla finanza pubblica, svuotandolo di ogni effetto pratico, con evidenti rischi di ulteriore espansione a macchia d' olio. Un capovolgimento di prospettiva che snatura la funzione del sindacato incidentale di costituzionalità della legge: un ulteriore tassello di una crisi delle istituzioni che investe ora anche la Corte costituzionale.

7. Riflessioni conclusive

Qualche studioso ha sostenuto che la Corte ha scelto il diritto tributario come terreno ideale e come apripista per sperimentare una serie di restrizioni al sindacato incidentale di costituzionalità, nella considerazione che la materia tributaria, secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, non rientra tra quelle a cui si applica la carta europea dei diritti umani CEDU, salvo che non si controverta in tema di sanzioni.

Tuttavia questa opinione appare riduttiva, ed in qualche misura anche antistorica. La tendenza della giurisprudenza convenzionale e più in generale il dialogo tra le Corti, conduce a un ampliamento della sfera delle tutele e non alla loro compressione.

Nella vicenda della Robin tax, dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2015 che ne ha evidenziato l'illegittimità, sotto il duplice aspetto della violazione della parità davanti alla legge tributaria e della non rispondenza del presupposto, così come regolato dal decreto-legge istitutivo, al principio di capacità contributiva, occorre approfondire l'ulteriore profilo della decisione, che ha tagliato fuori il giudice del rinvio dal perimetro applicativo degli effetti della declaratoria di incostituzionalità di cui si discorre, per comprenderne i possibili sviluppi e i rischi di involuzione del sistema.

Mentre il differimento degli effetti della sentenza al momento della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, ha deluso le aspettative di quanti dopo aver assolto l'imposta, ne avevano chiesto il rimborso, al fine di poter beneficiare di una eventuale declaratoria di incostituzionalità, senza effetti giuridici ulteriori, l'estensione del diniego di rimborso ai ricorrenti nel giudizio principale, ossia nei confronti dei soggetti che avevano dato impulso all'azione, conclusasi con la declaratoria di incostituzionalità della Robin tax, presenta come abbiamo visto nel paragrafo precedente, una molteplicità di elementi critici sotto il profilo giuridico che non è detto che debbano rimanere senza tutela alcuna.

Il problema, a ben vedere non riguarda, come sembra sostenere la Corte, il giudizio sulla rilevanza, operato del giudice del rinvio, all'atto dell'adozione dell'ordinanza di remissione della questione di costituzionalità alla Consulta; la questione sta nel fatto che l'ordinanza di rinvio rappresenta un elemento costitutivo pregiudiziale del procedimento davanti alla Corte, in assenza del quale il controllo di legittimità sulla legge, non può instaurarsi. Ne deriva un collegamento necessario tra processo principale e sindacato incidentale sulla legge, alla cui *soluzione* è rimessa la decisione del procedimento principale.

Una fattispecie complessa, a formazione successiva in cui i diversi momenti pur nella reciproca indipendenza dei due procedimenti, convergono vuoi verso la conservazione della legge, perché costituzionale o per motivi processuali (irrilevanza della decisione rispetto alla questione prospettata), vuoi verso la declaratoria di incostituzionalità. In questa seconda ipotesi che è quella che qui ci occupa, la Corte può indicare nella propria decisione le condizioni che rendano possibile la conclusione del giudizio principale, nel rispetto dei principi costituzionali. È ad esempio il caso della decisione che modifica in malam partem una disposizione di legge

penale, i cui effetti sulla sentenza nel giudizio principale incontreranno i limiti fissati al riguardo dall'art. 25 II° comma cost.

Nel caso di specie la sentenza della Consulta impedisce al giudice del rinvio di decidere il procedimento principale secondo diritto. Con il risultato che il prevedibile diniego di rimborso da parte del giudice rimettente in seguito alla decisione della Consulta, distonico rispetto al sistema di sindacato incidentale incostituzionalità della legge, si trasforma ipso facto nei confronti dei ricorrenti, in diniego di giustizia.

Un rifiuto che contrasta con principi fondamentali del diritto europeo, quali quelli regolati dagli articoli 6 e 13 della Convenzione europea sui diritti umani (CEDU) e dall'articolo 111 della Costituzione.

A ben vedere, d'altra parte, il diniego di rimborso non incontra ostacoli di principio in un eventuale giudizio davanti alla Corte EDU, perché l'oggetto non riguarda direttamente il diritto tributario. Con l'ordinanza di rinvio emessa dal giudice del giudizio principale, nasce nel ricorrente una semplice aspettativa al rimborso dell'imposta versata; nel caso in cui il giudice delle leggi, in seguito all'accoglimento della questione di costituzionalità, né rilevi l'illegittimità costituzionale, quest'aspettativa, beninteso solo nei confronti dei ricorrenti nel giudizio principale, si trasforma in un diritto soggettivo perfetto.

Questo diritto civile perfetto, è rimasto inopinatamente senza tutela, in seguito alla sentenza n. 10/2015, che stabilendo all'atto della pubblicazione, il momento in cui viene riconosciuta l'illegittimità costituzionale della Robin tax, ai sensi dell' articolo 136 cost. ha ulteriormente escluso la possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta nei confronti di tutti i contribuenti, il cui rapporto non si sia ancora esaurito, tra questi indicando esplicitamente, senza alcuna motivazione plausibile anche i ricorrenti nel procedimento principale.

La sentenza dà questa conclusione per scontata, come conseguenza dello spostamento in avanti del momento in cui la Robin tax viene espunta dall'ordinamento, senza offrire al riguardo alcuna indicazione ulteriore, che giustifichi sul piano giuridico l'inutilità del procedimento principale. Tuttavia mentre per gli altri soggetti i cui rapporti non si siano ancora esauriti, la decisione della Corte costituzionale fa venir meno una mera aspettativa al rimborso dell'imposta ormai divenuta illegittima, non è affatto scontato che l'effetto sia analogo nei confronti dei ricorrenti del procedimento principale. Questi ultimi, hanno a mio avviso una posizione giuridica e soprattutto processuale diversa rispetto alla semplice aspettativa di poter ottenere il rimborso dell'imposta versata, ove quest'ultima venga dichiarata incostituzionale.

Vale a dire di vedersi accolto il ricorso da parte del giudice del rinvio, sulla base della declaratoria di illegittimità costituzionale della Robin tax e dei principi del giusto processo regolati dall' art. 111 della Costituzione e dagli articoli 6 e 13 della CEDU. La condizione ostativa introdotta esplicitamente dalla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale, nei confronti dei ricorrenti, equivale infatti ad un diniego di giustizia che potrebbe essere fatto valere al termine dei giudizi interni, con ricorso alla Corte di Strasburgo, per violazione degli articoli 6 e 13 della CEDU.

Al riguardo occorre considerare che l'eventuale ricorso alla Corte di Strasburgo non avrà ad oggetto la controversia tributaria, già decisa dalla Consulta con la declaratoria di illegittimità, ma il diniego di giustizia avente ad oggetto il mancato rimborso dell'imposta versata e dichiarata incostituzionale, per impulso dei ricorrenti nel procedimento principale..

Dunque non una controversia che coinvolge il diritto tributario, ma una vertenza di diritto civile, che ha ad oggetto un diritto soggettivo perfetto: quello dei ricorrenti di ottenere dal giudice del procedimento principale il rimborso di un'imposta dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, in un giudizio di costituzionalità che, senza l'impulso dei ricorrenti e il convincimento del giudice a quo, non avrebbe mai potuto avere luogo.

Queste riflessioni sono state rese inattuali, comunque futuribili, dal giudice del rinvio, con una decisione inattesa, sicuramente coraggiosa, ma non del tutto imprevedibile, che farà discutere (C. T. prov. di Reggio Emilia, sentenza n.217/3/15, sez. n. 3 del 14 maggio 2015). La Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, riassunto il processo, ha riscontrato innanzitutto la rispondenza del dispositivo a quanto stabilito dall' articolo 136 della Costituzione, in base al quale la norma dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza sulla Gazzetta Ufficiale.

Preso atto che nel dispositivo manca qualsiasi riferimento all' irretroattività degli effetti della declaratoria di incostituzionalità, richiamata esclusivamente al punto 7 della motivazione, alla quale per altro il dispositivo non fa alcun rinvio, la Commissione tributaria di Reggio Emilia ritiene che l'incostituzionalità della Robin tax si estenda a tutti i rapporti non ancora esauriti, dando diritto al rimborso dell'imposta corrisposta, dichiarata incostituzionale.

La contraddizione tra motivazione e dispositivo è risolta dal Collegio a favore di quest'ultimo, applicando il principio generale della prevalenza del dispositivo, quando come nel caso di specie, il contenuto è assolutamente inequivoco e, assai significativamente, il dispositivo non opera alcun rinvio alla motivazione (es. dichiara l'illegittimità costituzionale di una data

norma, nei sensi di cui in motivazione).

Dopo aver sottolineato che nel nostro ordinamento non esiste “ *una norma che consenta alla Corte Costituzionale di manipolare temporalmente l'efficacia della declaratoria di incostituzionalità di una norma* “ il Collegio stabilisce che la norma dichiarata incostituzionale non sia applicabile al giudizio principale, e ordina all'Agenzia delle entrate di provvedere alla restituzione delle somme indebitamente versate dai ricorrenti.

La dimenticanza, sicuramente non irrilevante, non dovrebbe travolgere tout cour il principio di irretroattività della declaratoria di incostituzionalità, affermata nella parte motiva della sentenza, che comunque per essere disattesa dovrà superare il vaglio dei giudici tributari.

A diversa conclusione si deve necessariamente giungere con riguardo al giudizio principale: il giudice del rinvio a buon gioco nel non applicare la Robin tax dichiarata incostituzionale, sia con riferimento al dispositivo, sia alla stessa motivazione, che non offre argomenti per l'inapplicabilità della declaratoria di incostituzionalità al giudizio principale.

Una conclusione ben motivata, che come ho cercato di evidenziare nelle pagine precedenti, non dovrebbe produrre effetti moltiplicativi sugli altri giudizi pendenti, in cui ben difficilmente si troveranno Commissioni tributarie disposte a riconoscere i rimborsi, in contrasto con quanto stabilito dalla sentenza n.10/2015, sia pure con la vistosa lacuna del dispositivo, prontamente utilizzata dal giudice del rinvio per poter emettere una decisione secondo diritto, rivendicando il proprio ruolo, messo in discussione da una sentenza che non sta in piedi a partire dal dispositivo.

L'auspicio (che non si realizzerà) è che la vicenda si concluda così come è nata a Reggio Emilia, evitando un lungo viaggio che potrebbe terminare tra qualche anno a Strasburgo.

Da ultimo, la Corte Costituzionale torna ad occuparsi di finanza pubblica con la sentenza n. 70/ 2015, che ha dichiarato incostituzionale l'articolo 24, comma 25 del decreto legge 6 dicembre 2011 numero 201, convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1 dalla legge 22 dicembre 2011 numero 214, nella parte in cui prevede che "*in considerazione della contingente situazione finanziaria, la rivalutazione automatica dei trattamenti pensionistici, secondo il meccanismo stabilito all'articolo 34, comma uno, della legge 23 dicembre 1998, numero 448, è riconosciuta, per gli anni 2012 e 2013, esclusivamente ai trattamenti pensionistici di importo complessivo fino a tre volte il trattamento minimo Imps, nella misura del 100%*".

La decisione è di notevole interesse, perché, pur comportando come vedremo, effetti di rilievo sul bilancio dello Stato, ha deluso le attese di quanti, non solo nel Governo, dopo la

sentenza Robin tax, avevano colto nella tecnica di bilanciamento adottata dalla Corte in quella circostanza, un comodo strumento per poter adottare norme fiscali poco attente ai principi distributivi costituzionali, senza essere chiamati a risponderne in termini economici e politici in seguito ad una declaratoria di incostituzionalità.

Al riguardo occorre rilevare che la decisione n.70/2015, si discosta radicalmente dalla sentenza sulla Robin tax, proprio sul punto del bilanciamento degli effetti della decisione sulla finanza pubblica, che non viene preso in considerazione neppure sotto il profilo del carattere temporaneo della misura.

Occorre aggiungere infatti che la disposizione dichiarata incostituzionale dalla Corte, si riferiva soltanto agli anni 2012 e 2013, dunque aveva carattere temporaneo; una condizione che in passato, specie nel settore delle imposte è stata utilizzata dalla Corte per salvare disposizioni di dubbia legittimità costituzionale. Il fatto che in questa circostanza la temporaneità della misura non abbia consentito alla Corte di mantenerne in vita gli effetti, sulla base di argomenti tutt'altro che banali o formalistici, è stata presa a pretesto dalla stampa cosiddetta di informazione, per orchestrare una campagna allarmistica contro la Consulta, accusata di mettere a repentaglio con la sua decisione i conti pubblici.

In buona sostanza, con una singolare inversione logica, si è preferito spostare l'attenzione sul costo dei rimborsi, facendolo lievitare come un soufflé, anziché dare conto dei motivi su cui si fonda la sentenza. Una campagna di disinformazione montata ad arte, come se il governo fosse obbligato a corrispondere i rimborsi senza scaglionamento alcuno, ignorando tra l'altro che al netto delle imposte, l'onere della rivalutazione dei trattamenti previdenziali risulterà più che dimezzato. In definitiva si è cercato di presentare la sentenza come un regalo della Corte e non l'esito di una legislazione squilibrata e ingiusta, per di più riferita ad un segmento della popolazione che, per caratteristiche obiettive, non può sostituire il decremento degli assegni pensionistici con altre fonti reddituali, ed è quindi oggetto di particolare tutela da parte dell'ordinamento costituzionale.

Un esame approfondito della sentenza n. 70/2015, esula dall'oggetto di queste note. Nel merito è interessante notare sul punto che la Corte, richiamando la propria precedente giurisprudenza in materia, ha evidenziato che il legislatore, nell'adottare l'art. 24 comma 25 del dl. 6 dicembre 2011, n. 201, non ha tenuto conto delle indicazioni dettate in materia dalla sentenza 316/2010. In quella decisione la Consulta, nel reputare legittimo il blocco introdotto per il solo 2008 della rivalutazione delle pensioni più elevate (8 volte superiori al minimo INPS),

aveva sottolineato che il carattere temporaneo della misura adottata, non può essere utilizzato dal legislatore allo scopo di aggirare con interventi successivi, diversificati nel contenuto, tuttavia tendenti a ridurre il valore economico degli assegni pensionistici, gli stretti limiti che la Costituzione riconosce alla discrezionalità del legislatore, in settori caratterizzati da interessi costituzionalmente protetti.

Vi è un altro argomento su cui si sofferma la Consulta, nella sentenza sul blocco temporaneo della rivalutazione delle pensioni, ignorato dai critici, vale a dire il carattere del tutto generico del riferimento a pretese esigenze finanziarie, non illustrate in dettaglio, prive di qualsiasi quantificazione, che per l'evidente indeterminatezza secondo la Corte non giustificerebbe l'intervento ablativo. Si tratta di una lacuna tutt'altro che irrilevante se si considera che la disposizione dichiarata incostituzionale, (l'art. 24, comma 25, del dl. 6 dicembre 2011 n.201, convertito con modificazioni e non illustrate in dettaglio, all'art. 1, comma 1 della legge 22 dicembre 2011 n. 214) si inseriva in un decreto legge dal titolo: "*Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*" che aveva tra le altre disposizioni a carattere tributario, introdotto l'ACE, una misura agevolativa che detassava gli utili d'impresa conferiti a capitale, una versione aggiornata della "*dual income tax*", in vigore tra il 1997 e il 2001, soppressa precipitosamente da Tremonti, per l'anomala concentrazione dei benefici su pochi grandi gruppi economici, con costi esorbitanti in termini di perdite di gettito (18.600 miliardi di lire di minori imposte a carico delle società nel 2000).

Non si nega che incentivare la ricapitalizzazione delle imprese in determinate circostanze possa rappresentare una scelta opportuna dal punto di vista economico; ma che questo obiettivo, sicuramente all'epoca non prioritario, possa essere finanziato, tra l'altro, bloccando l'adeguamento delle pensioni, mi sembra rappresenti un esempio di scuola di una contraddizione che va ben oltre i limiti consentiti alla discrezionalità del legislatore, ponendosi in antitesi con i principi distributivi che regolano nelle democrazie contemporanee, la politica finanziaria di entrata e di spesa.

E dal mio punto di vista, che non mi sembra estremista, il fatto stesso che questo possa accadere e che anzi sia considerato normale da parte degli interessi meglio organizzati, pronti a protestare se questo meccanismo talvolta si inceppa, evidenzia in modo esemplare il distacco tra economia e diritto e le ragioni profonde per cui l'Italia non cresce.

Una decisione asistemica, che, opportunamente non è sfuggita alla Corte Costituzionale.

In buona sostanza la discrezionalità del legislatore in un sistema costituzionale ordinato, non

può essere dilatata al punto da legittimare il taglio della rivalutazione degli assegni pensionistici per finanziare tra l'altro l'introduzione di sconti fiscali a favore della ricapitalizzazione delle imprese (cosa ben diversa dagli incentivi alla creazione di nuova occupazione, ovvero agli investimenti).

Il principio di unità del sistema finanziario, che è alla base di ogni esigenza di bilanciamento nel campo della finanza pubblica, finalizzato al rispetto degli equilibri di bilancio, non poteva spingersi fino al punto di salvare una misura profondamente regressiva, motivata da non meglio precisate, generiche esigenze finanziarie, che ha contribuito assieme ad altre dello stesso tenore ad alimentare una recessione durata 13 trimestri. Economia e diritto, nelle società complesse che caratterizzano i paesi avanzati, non possono essere considerati mondi separati.

La crisi politica del 2011, che ha alimentato la crisi finanziaria (e non viceversa come si cerca di far credere) è stata utilizzata brutalmente per una redistribuzione dei poteri all'interno della società italiana, senza un minimo di attenzione ai principi distributivi che caratterizzano il nostro ordinamento costituzionale. Una china dalla quale è difficile risalire, proprio per i profili accentuatamente regressivi che hanno caratterizzato le politiche pubbliche negli ultimi anni e per le interessate cortine fumogene che le hanno coperte; a partire dal decreto legge 201 /2011, a cui si riferisce la sentenza n. 70/2015.

Proprio partendo da quest'ultima sentenza, si può parlare di una marcia indietro della Corte rispetto alla Robin tax? Tutto bene dunque? Non credo che la questione si ponga in questi termini.

La sentenza Robin tax resta una sentenza politica, sbagliata, contraddittoria, carica di rischi per i possibili effetti espansivi, ingiusta. In ogni caso se la Corte voleva affermare un suo ruolo più incisivo nella tutela degli equilibri di finanza pubblica, utilizzando l'art.81 cost. come parametro da bilanciare nelle sentenze di accoglimento, il meno che si possa dire è che abbia scelto la sentenza sbagliata. Occorre aggiungere che le vicende tributarie che giungono all'attenzione della Corte costituzionale, presentano spesso limiti sotto il profilo della prospettazione, già nell'ordinanza di rinvio, che non facilitano lo sviluppo di una giurisprudenza costituzionale coerente nel campo delle imposte. Una soltanto delle tante facce del poliedro che evidenzia plasticamente la profonda crisi della giustizia tributaria.

Ma non basta.

Da ultimo Enrico De Mita, di cui nelle pagine precedenti ho dato conto delle critiche severe rivolte all'impianto della sentenza sulla Robin tax, dopo la sentenza n. 70/2015 sul blocco della

rivalutazione delle pensioni, sembra avere un ripensamento sul delicato tema degli effetti differiti delle sentenze della Corte che incidono sul bilancio dello Stato e, in un articolo su Il sole 24 ore, invita la Corte a ripensarci e a percorrere con decisione la strada della declaratoria di incostituzionalità sospesa, sul modello tedesco.

Devo dire con grande franchezza che questa opinione, nonostante l'autorevolezza dell'autore non mi convince; intanto perché richiederebbe comunque un intervento legislativo che non sembra rientrare tra le priorità del Governo.

In ogni caso una novità di questo tipo, pur positiva, coglie solo un aspetto del problema, probabilmente neppure il più rilevante. Le modificazioni radicali che hanno investito il nostro modello istituzionale nell'ultimo quarto di secolo, richiederebbero un ripensamento profondo degli istituti della democrazia, a partire dagli organi di garanzia, di cui la Corte Costituzionale rappresenta il fulcro essenziale.

In un sistema di governo profondamente trasformato, con una legge elettorale maggioritaria che punta ad un sistema bipartitico piuttosto che bipolare, estraneo alla tradizione politica italiana, occorre guardare al modello francese di controllo di costituzionalità delle leggi, pensato per un sistema politico eletto su basi maggioritarie, piuttosto che a quello tedesco, strettamente proporzionale, con soglia di sbarramento.

Si tratta di intervenire non solo sulle modalità di scelta dei giudici, che non possono diventare monopolio della maggioranza parlamentare monocamerale, ma di affiancare al sindacato incidentale proprio della tradizione italiana, la possibilità per la minoranza parlamentare di chiedere, sul modello francese, il controllo preventivo di costituzionalità delle leggi approvate dal Parlamento, sospendendone la promulgazione fino al giudizio della Corte. Anche dall'esperienza ormai più che ventennale dei modelli elettorali maggioritari in Italia, emerge che le legislazioni di favore determinano, nel quadro della finanza pubblica, disparità non minori di quelle che caratterizzano la fiscalità e gli altri modelli di prestazioni patrimoniali imposte.

Un esempio per tutti è rappresentato dalla ulteriore detrazione di 80 euro al mese introdotta, con motivazioni elettorali, alla vigilia delle elezioni per il Parlamento europeo nel 2014, a favore dei soli lavoratori dipendenti con redditi lordi fino a 26.000 euro, escludendo i pensionati; una discriminazione qualitativa ingiusta, sicuramente incostituzionale. Disparità che nella maggior parte dei casi, sono sottratte al controllo della Corte Costituzionale, per le caratteristiche intrinseche al sindacato incidentale. Un tema di ampio respiro, al cui approfondimento la dottrina tributarista non può sottrarsi, visto che il diritto tributario, oltre

ad essere il più invasivo tra i diritti, nei rapporti tra lo Stato e i singoli, a parte il diritto penale, che tuttavia riguarda una stretta minoranza di soggetti, è anche quello in cui appare quasi impossibile correggere l'insieme di distorsioni che ha preso il posto della nozione di sistema tributario, richiamata al secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione.

Sarebbe tuttavia sbagliato non cogliere nella sentenza sul blocco dell'adeguamento delle pensioni, emessa dalla Consulta il 30 aprile 2015 un segnale in controtendenza rispetto a quella che poco più di due mesi prima aveva spazzato via la Robin tax, di cui ci siamo occupati in queste note.

Non sfugge che la vicenda del taglio delle pensioni per esigenze di bilancio, per gli interessi diffusi che coinvolge si prospettava meglio rispetto alla restituzione di imposte illegittimamente prelevate a un numero ristretto di imprese, per di più sospettate di aver realizzato extra profitti; tuttavia dal punto di vista giuridico la situazione era sostanzialmente

simile, salvo per un punto: la declaratoria di incostituzionalità di una disposizione temporanea che bloccava la rivalutazione degli assegni per la larga maggioranza dei pensionati, priva del tradizionale effetto retroattivo, non avrebbe prodotto alcun effetto.

Discende da questa constatazione l'opzione della Consulta per una declaratoria di incostituzionalità piena, che riconduce alla legge regolatrice della rivalutazione dei trattamenti pensionistici, affidando al Governo il compito di graduare temporalmente e quantitativamente i rimborsi; piuttosto che a una sentenza additiva di principio, che avrebbe lasciato al Governo più margini per rivedere anche la legge regolatrice.

Di qui anche il monito rivolto dalla Consulta al legislatore quando adotta misure temporanee, di utilizzare tecniche che consentano di spostare in avanti sul piano nel tempo gli effetti in un determinato vantaggio, senza farlo venir meno definitivamente. Una precisazione importante, che ridimensiona la possibilità di stabilire prestazioni imposte a carattere temporaneo, poco attente ai parametri di costituzionalità.

Resta in ogni caso un fatto positivo che la Corte abbia colto la prima occasione utile per evidenziare che la vicenda Robin tax, per la sua singolarità e per gli effetti ulteriori che ha determinato sul sindacato incidentale di costituzionalità della legge, rappresenta un caso a sé e come tale, è augurabile, dovrà essere considerato anche per l'avvenire²

² Personal Investigador en Formación bajo financiación del Programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte de España, adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca.