



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

“Equilibri finanziari” e “squilibri costituzionali”: alcune (aggiuntive) riflessioni a margine della sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale

di Laura Letizia

ABSTRACT

In the well known sentence no. 10/2015, the Court declared unconstitutional the “Robin Tax” with effect from the day following its publication in the Official Gazette.

We will focus on two specific “steps” which, incidentally, show unusual content and procedural flaws: the first for the meaning assigned to the “budget equilibrium” term; the second for the self-attribution, through interpretation, of the power to limit the temporal effects of its case. Additionally, some other considerations are expressed on constitutional relevant values out of which appears the prominence of balanced budgeting in a pure technical-accounting view without any reference to the “unequal balance” criteria between fundamental competing rights.

SINTESI

Nell’ormai “nota” sentenza n. 10/2015 la Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittima la “Robin Tax” con effetto a decorrere dal giorno seguente alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Di essa se ne tenta l’approfondimento riguardo a due “passaggi” che, incidentalmente, mostrano due profili inconsueti: uno sostanziale per il valore assegnato all’equilibrio di bilancio nel senso del pareggio tecnico-contabile, uno processuale per l’auto-attribuzione in via interpretativa del potere di limitare l’efficacia temporale delle pronunce. Qualche altra considerazione è, poi, rivolta al sindacato di ragionevolezza che la stessa ha utilizzato per valutare comparativamente gli “interessi” in contrasto e da cui è emerso il mancato riferimento al criterio del “bilanciamento ineguale”.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive sulla “vicenda” relativa alla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale e sulla sua prosecuzione giurisprudenziale – 2. Le disposizioni della “Robin Tax” e la natura del prelievo – 3. La questione di legittimità costituzionale e la decisione della Consulta: qualche aspetto da evidenziare – 4. Considerazioni conclusive: profili problematici su un bilanciamento (inammissibile) tra l’equilibrio finanziario e la tutela dei diritti del contribuente.

1. Considerazioni introduttive sulla “vicenda” relativa alla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale e sulla sua prosecuzione giurisprudenziale

Le osservazioni di queste pagine sono dedicate alla sentenza n. 10/2015 con cui la Corte costituzionale ha dichiarato illegittima la c.d. “Robin Tax” introdotta

dall'art. 81, c. 16, 17 e 18, del d.l. n. 112/2008, con effetto a decorrere dal giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale¹.

La decisione è ormai "nota" e di essa, pertanto, non se ne intende riproporre la dettagliata ricostruzione né tantomeno indugiare su aspetti che hanno animato e continuano ad animare il dibattito dottrinale, quanto approfondire due "passaggi" che, sia pur incidentalmente, hanno mostrato originali contorni sia sostanziali sia processuali.

¹ La questione ha preso origine dal ricorso di una società svolgente attività di gestione di una rete di distributori di carburanti avverso il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle Entrate all'istanza di un rimborso per l'anno d'imposta 2008, quale "addizionale" Ires, ai sensi della norma indicata nel testo, oltre agli interessi legali. La ricorrente deduceva, tra l'altro, di aver cautelativamente proceduto a versare la somma per evitare le sanzioni derivanti dall'omesso versamento ritenendo, però, ciò un indebito in quanto la disposizione sarebbe stata viziata da illegittimità costituzionale; chiedeva, pertanto, la remissione degli atti alla Consulta oppure, in via subordinata, il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia per violazione di norme del Trattato. La CTP di Reggio Emilia, adita per la causa, con ord. del 26 marzo 2011, sollevava questione di legittimità costituzionale della norma, come modificata dall'art. 1, c. 1, l. n. 133/2008, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 53, 77 e 117 Cost., sospendendo il giudizio. Il Giudice delle leggi con la sent. n. 10 cit., ne dichiarava l'illegittimità con la decorrenza su precisata ma ad avviso dell'Amministrazione finanziaria in tal modo ne statuiva la rimozione pro futuro con eccezione al principio generale della retroattività delle pronunce rese con il solo limite dei "rapporti esauriti" (circ. n. 18/E del 28 aprile 2015). Ancora, con ord. n. 28/67/2014, interveniva sulla "Robin Tax" la CTP Lombardia, sez. di Brescia, rimettendo una causa alla Consulta per valutarne taluni profili di manifesta irragionevolezza, oltre alla lesione del principio di capacità contributiva. Questa questione, a sua volta, era sorta in seguito all'impugnazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della sent. n. 46/7/2012 emessa, appunto, dalla detta Commissione, con cui, accogliendo le argomentazioni del ricorrente, aveva deciso per il rimborso della "Robin Tax" sborsata su una parte dei ricavi avulsa dalla vendita di prodotti petroliferi. Al Collegio, peraltro, appariva singolare che la CTP emiliana con sent. n. 141/2012 avesse respinto il ricorso di un'altra società sulla domanda di rimborso della maggiorazione dell'aliquota Ires eccependone il contrasto con svariate norme e principi costituzionali. In questo caso, infatti, aveva ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, precisando la piena legittimità del Governo di ricorrere «alla decretazione d'urgenza, atteso che il d.l. n. 112/2008 era stato emanato per ragioni di necessità e di urgenza, nell'ambito della manovra economica governativa, diretta a fronteggiare una gravissima crisi economica; che è conforme all'art. 53 Cost. tassare in modo più oneroso, rispetto agli altri cittadini e soggetti economici, i profitti elevatissimi e superiori alla norma conseguiti dai petrolieri e dagli altri soggetti specificati nell'art. 81 del decreto; che non è violato neanche l'art. 41 Cost., in quanto l'iniziativa economica privata non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale e lo Stato può, con le sue leggi, indirizzarla e coordinarla ai fini sociali; a tal fine rappresenta un rilevante fine sociale, e corrisponde all'interesse pubblico e generale, tassare i profitti petroliferi ben superiori alla norma, per il gioco delle scorte giacenti da tempo nei depositi, per ricavarne gettito tributario idoneo a fronteggiare una gravissima situazione economica, finanziaria e sociale. I profitti superiori al normale delle imprese del settore petrolifero e del gas sono stati giustamente e legittimamente, sotto il profilo etico, giuridico e costituzionale, sottoposti al tributo e alla maggiorazione in oggetto dell'Ires». Sull'ord. n. 28/67/2014 v., in specie, A. Marcheselli - A. Tommasini, Nuovi dubbi di legittimità sulla Robin Tax per l'energia, in *Il Sole 24Ore*, 24 febbraio 2014; F. Comellini, Robin Tax: atto secondo, il giudice a Berlino, in *www.formiche.net*, 25 febbraio 2014; E. De Mita, Robin Tax discriminatoria, in *Il Sole 24Ore*, 25 maggio 2014.

Più segnatamente, i primi si sono manifestati per il valore assegnato al principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio (nel senso del pareggio); i secondi, per essersi la Consulta auto-assegnata in via interpretativa il potere di limitare l'efficacia temporale delle proprie decisioni sì da evitare di determinare con una pronuncia non contenitiva degli effetti conseguenti ad un regime impositivo differenziato uno squilibrio finanziario nel bilancio dell'esercizio in corso.

Si compiono, poi, ulteriori considerazioni sul sindacato di ragionevolezza operato dal Giudice delle leggi nella valutazione comparativa degli interessi costituzionalmente rilevanti da cui è emersa la preminenza di quello posto a custodia del pareggio di bilancio in senso tecnico-contabile piuttosto che l'equilibrio dinamico di cui al novellato art. 81, c. 1, Cost..

In particolare si esamina - per un verso - il contemperamento compiuto tra i principi costituzionali del detto equilibrio e quelli di eguaglianza e capacità contributiva e - per un altro - la valutazione del primo in rapporto all'impatto sugli artt. 2 e 3 Cost. quale criteri per assumere l'irretroattività degli effetti prodotti da una pronuncia di accoglimento che, peraltro, in ragione dell'atipica efficacia temporale, rappresenta la sua connotazione più inusuale scontrandosi con l'idea della pregiudizialità sottesa al meccanismo del giudizio incidentale con conseguente assunto che l'incostituzionalità determina effetti (quantomeno) nel giudizio principale.

La Corte, in sostanza, ha ritenuto che se il rimborso della maggiorazione dell'aliquota Ires introdotta dalla c.d. "Robin Tax" (di cui si tratterà di qui a poco), fosse stata concessa al ricorrente-contribuente, si sarebbe prodotto uno "squilibrio finanziario" nel bilancio statale nei termini anzidetti e ciò ha rappresentato la premessa per decidere di limitarne gli effetti retroattivi. La restituzione delle somme incassate dall'Erario attraverso il prelievo addizionale sui soggetti incisi avrebbe determinato, infatti, un «*danno finanziario*» idoneo a pregiudicare seriamente altre esigenze costituzionali; più precisamente: «[...] *l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale* [...], avrebbe creato «*uno squilibrio* [...]

di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime. 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 quegli 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 artt. 2 e 3 Cost.».

La Consulta, pertanto, ha ignorato il criterio del "bilanciamento ineguale"² tra diritti e risorse e, al termine di un confronto tra differenti valori costituzionali, ha reputato prevalente, appunto, l'equilibrio finanziario rispetto ad altri riguardanti il nucleo fondamentale dei diritti, ponendosi in contrasto non solo con i suoi precedenti arresti ma anche con due successive sentenze d'incostituzionalità: la nn. 70/2015 sul blocco della rivalutazione delle pensioni e la 178/2015 sul blocco della contrattazione collettiva per il pubblico impiego ove l'influenza data alle

² Come espresso da M. Luciani, L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità, in Aa.Vv., Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012, Atti seminario, Palazzo della Consulta, Roma, 22 novembre 2013, Milano, 2014. L'A., occupandosi del "bilanciamento" che coinvolge l'art. 81 Cost., adopera l'aggettivo "inequale" nell'ambito del quale le esigenze finanziarie cedono sempre innanzi alla tutela della salvaguardia dei diritti fondamentali a meno che si dimostri che il loro sacrificio implichi, parallelamente, il sacrificio di altri diritti; in tale ultimo caso occorre una riflessione sull'utilità della modulazione degli effetti temporali delle decisioni di accoglimento, oltre che sull'opportunità del rinvio alla discrezionalità legislativa. In senso opposto A. Anzon Demming, Elogio della sentenza n. 10 del 2015, intervento al seminario organizzato da Quaderni costituzionali il 18 marzo 2015, in forumcostituzionale.it, che - dando un'opinione favorevole sulla regolazione degli effetti temporali della decisione resa dalla Consulta - così si è espressa: «[...] penso che la sentenza sia destinata a rappresentare una pietra miliare nella giurisprudenza costituzionale, perché offre alla stessa Corte uno strumento idoneo a conciliare il compito di restaurare la legalità costituzionale violata con lo scopo di non provocare conseguenze negative ancora maggiori nei confronti di altri interessi e valori pure protetti dalla Costituzione, e finisce così, in definitiva anche per rendere più agevole la sua opera di eliminazione di norme lesive della Costituzione». Anzi: «[...] il rilievo accordato a principi costituzionali oggettivi quali protagonisti del bilanciamento rispetto all'esigenza di garanzia di un diritto patrimoniale individuale dedotto nel giudizio principale, convergono nel produrre un effetto di esaltazione del ruolo della Corte come giudice della legalità costituzionale in senso oggettivo a garanzia dell'intero ordinamento».

conseguenze finanziarie sugli equilibri di bilancio non è stata evocata.

Invero, ha precisato il Presidente della Corte, A. Criscuolo, commentando la prima pronuncia da ultimo indicata, tra i compiti assegnati all'Istituzione «*non rientra quello di garantire il rispetto dell'art. 81 Cost.*»; inoltre, la decisione sulla "Robin Tax" ha riguardato «*un caso di specie, al di là del quale l'effetto retroattivo delle sentenze costituzionali resta fermo. Se di norma, infatti, le sentenze della Corte sono sempre a valore retroattivo, questa, per esplicita decisione dei giudici, ha dispiegato i propri effetti solo a partire dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale*»³, in quanto diversamente «*ci sarebbe stato un effetto di grande entità sul bilancio dello Stato. Ma questo non vuol dire affatto che le sentenze della Corte non continueranno ad avere effetto retroattivo, perchè quella sulla Robin Tax non è stata una pronuncia di carattere generale*»⁴.

Su tali antefatti è, poi, intervenuta la terza sezione della CTP di Reggio Emilia con la sent. n. 217/3/15 del 14 maggio u.s. decidendo, in seguito alla riassunzione del processo, di concedere il rimborso richiesto dal ricorrente-contribuente, chiudendo al momento l'incresciosa vicenda della maggiorazione d'imposta.

Per i giudici tributari, sinteticamente, nella sent. n. 10 è emersa una rilevante discrasia tra il dispositivo e la motivazione per cui, partendo da tanto, applicano il primo e ignorano la seconda altresì sottolineando che il predetto non indica alcuna limitazione temporale degli effetti della decisione ma anzi parafrasa e conferma l'art. 136 Cost. manifestando di ricollegarsi alla fisiologia del tipo di pronuncia. Ergo, al ricorrente-contribuente va riconosciuto il diritto alla restituzione di quanto versato a titolo di "addizionale"⁵ con estensione a tutte le fattispecie pendenti anche perché non ravvisano alcuna ragione esplicita per applicare al caso di specie la norma illegittima trattandosi di una regola consustanziale ad un giudizio

³ Intervista a La Repubblica, 23 maggio 2015.

⁴ V. Conferenza stampa a margine della "Relazione annuale sul ruolo e l'attività della Corte costituzionale", 12 marzo 2015.

⁵ Il termine "addizionale" quando espresso nel corso del testo è virgolettato perché non esatto sebbene così indicato dal Legislatore. La "Robin Tax" in quanto maggiorazione dell'aliquota ordinaria dell'Ires presupponeva applicazione di tutte le disposizioni relative all'imposta e, dunque, in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi. Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. n. 35/E del 18 giugno 2010.

di costituzionalità incidentale⁶.

Per quanto attiene, poi, al rimborso della maggiorazione di che trattasi va applicata la regola ordinaria del termine di due anni dalla scadenza del versamento

⁶ In definitiva, la conclusione è stata di dare al dispositivo una sorta d'interpretazione costituzionalmente orientata. Infatti, può leggersi in sentenza: «[...] per espressa previsione dell'art. 1 della l. cost. n. 1 del 1948, l'applicazione della decisione di accoglimento al giudizio a quo è consustanziale al tipo di giudizio di costituzionalità voluto dal nostro ordinamento costituzionale: cancellare questa consustanzialità significa modificare il tipo di giudizio di legittimità di cui sopra bypassando il necessario intervento del legislatore costituzionale». Nel caso in esame, la CTP si è, dunque, allontanata dal canone ermeneutico del "principio di totalità" per il quale la parte motivata, svolgendo un ruolo indefettibile per la cognizione del decisum, richiede che il dispositivo vada interpretato alla luce della motivazione. Posto, dunque, il problema di come conciliare la letteralità del dispositivo con la motivazione, ravvisandone la discordanza, i giudici hanno risolto a favore del primo disapplicando la decisione della Corte. In tal senso A. Morelli, Principio di totalità e illegittimità della motivazione: il seguito giurisprudenziale della sentenza della Corte costituzionale sulla Robin Tax (a proposito di Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 12 maggio 2015, n. 217/3/15), in consultaonline, fasc. II, 2015. A supporto delle sue conclusioni, il collegio ha richiamato (oltre agli artt. 136 Cost. e 30, l. n. 87/1953), la detta l. cost. n. 1/948 che, all'art. I, dispone: «La questione d'illegittimità 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». Le argomentazioni della CTP erano di replica all'Agenzia delle Entrate che, nelle more, aveva prodotto memoria deducendo che: «in virtù di un potere per legge riservatole la Consulta ha statuito, perciò, la rimozione pro futuro della disposizione costituzionalmente illegittima, prevedendo un'eccezione al principio generale della retroattività delle pronunce dalla stessa rese con il solo limite dei rapporti esauriti ampiamente giustificata nella parte motiva della sentenza», a ciò conseguendo il necessario rigetto del ricorso. A siffatti rilievi, i giudici tributari hanno sottolineato che non esiste, nel nostro sistema costituzionale, a differenza di altri, anche legislativi ordinari, europei, una norma che consenta esplicitamente alla Corte di poter ritoccare temporalmente l'efficacia di incostituzionalità di una norma, per cui: «[...] ordina all'Agenzia delle Entrate di eseguire il richiesto rimborso di € [...], indebitamente versati dalla ricorrente più interessi legali dal versamento al saldo». In argomento, in particolare, D. Stevanato, Robin Tax. La Corte fa le pentole ma non i coperchi, in *giustiziafiscale.com*, 14 maggio 2015, che ha valutato positivamente la ricostruzione giuridica della CTP, segnalando come la presenza di un "potere" decisionale diffuso, quello che risiede presso i singoli giudici, spesso si dimostri un importante elemento democratico e di sindacato, secondo una logica rovesciata, in cui sono i giudici delle corti inferiori a dover prendere le "distanze" e correggere gli "infortuni" delle superiori. Contra E. De Mita, La retroattività "contesa" delle sentenze, in *Il Sole 24ORE* del 24 maggio 2015, che ha considerato la decisione "sorprendente" sottolineando che gli argomenti della CTP sono sproporzionati per difetto rispetto alle argomentazioni che danno sostanza alla decisione. «In assenza di un vero e proprio contrasto tra dispositivo e motivazione è da ritenere la statuizione contenuta in una di tali parti del provvedimento che va interpretato in base all'unica statuizione che essa contiene. Nel caso della sentenza 10/2015 la formulazione letterale del dispositivo si concilia perfettamente con la motivazione. Insomma il dispositivo non può essere interpretato come parte a se stessa. Il contenuto del dispositivo può essere integrato dalla motivazione che sta sullo stesso piano del dispositivo». In senso conforme E. Della Valle, Incostituzionalità della Robin Tax solo pro futuro ed esclusione delle sanzioni, in *Il fisco*, 2015, p. 2433 ss., che rilevando, appunto, la mancata «divergenza tra motivazione e dispositivo», ha precisato che «non di vero contrasto deve parlarsi, bensì di un dispositivo che va letto in uno alla motivazione. Nessun dubbio, in tal senso, che la Consulta volesse quantomeno inibire una retroattività della propria pronuncia tale da provocare l'accoglimento delle istanze di rimborso della RHT».

oppure, in alternativa, seguendo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate⁷, le eccedenze d'imposta degli anni precedenti, in quanto non dovute, possono essere compensate orizzontalmente ovvero cedute alla consolidante (con possibili rettifiche e sanzioni a carico del contribuente rispetto alla richiesta di rimborso). Dovrebbero includersi in dette considerazioni anche tutti i procedimenti scaturiti in seguito ad istanze di rimborso non concesse dall'Amministrazione finanziaria ed, infine, se vi è una sentenza sfavorevole e non impugnata, il rapporto è da intendersi esaurito.

Introdotta la questione, si procede ora ad una prima analisi del "necessario bilanciamento" con cui la Corte ha ritenuto di procedere tra un *creativo principio* inerente la retroattività degli effetti delle sentenze di accoglimento e le esigenze di non violare l'equilibrio di bilancio costituzionalmente sancito, oltre agli obblighi comunitari e internazionali assunti dal nostro Paese, da cui è conseguita la scelta di "manipolare" in senso contenitivo gli effetti temporali della declaratoria d'illegittimità della "Robin Tax".

Nella parte motiva la sentenza reca l'espressa indicazione della differita decorrenza dei detti effetti concludendosi - come anticipato - in tal modo: «*gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale devono, nella specie e per ragioni di stretta necessità, decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione [...] nella Gazzetta Ufficiale*»; nel dispositivo, invece, è sancita: «*l'illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18 [...] a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza nella Gazzetta Ufficiale*»⁸.

Dunque, gli "effetti" non intervengono direttamente nel giudizio in questione in cui la domanda proposta aveva ad oggetto un'istanza di rimborso del tributo controverso e corrisposto dai soggetti passivi in applicazione di una norma reputata incostituzionale. Tuttavia, in base alla considerazione che la retroattività più che essere un principio (tale, caso mai, è il suo contrario) è una regola di

⁷ Circ. n. 18/E del 28 aprile 2015.

⁸ Sulla delimitazione degli effetti temporali delle sanzioni tributarie si rinvia nuovamente ad E. Della Valle, Incostituzionalità della Robin Tax solo pro futuro ed esclusione delle sanzioni, cit.

tecnica processuale desumibile dagli artt. 136 Cost. e 30, l. n. 87/1953⁹, appare discutibile che il tutto rientri nel "bilanciamento"¹⁰ tra principi e diritti del contribuente al fine di tenere in debita considerazione l'impatto che una sentenza di accoglimento avrebbe determinato sull'equilibrio di bilancio. E ciò, soprattutto, quando il Giudice delle leggi ha precisato che l'efficacia retroattiva delle sue pronunce d'illegittimità è *principio generale* e, pertanto, vale anche per i rapporti ancora in pendenza pur non essendo privo di limiti dovuti da una (eventuale) graduazione degli effetti temporali.

Il risultato dell'utilizzo di questa regola nella pronuncia è stato, però, finalizzato a *caducare*, non a *limitare*, gli effetti giuridici nel processo principale, tranciando il nesso che rende l'"incidente" di legittimità costituzionale una fase pregiudiziale finalizzata a decidere la controversia da cui trae origine in presenza di un vizio di legittimità *ab origine* della disposizione impugnata.

Invero, un certo "disagio" della Corte sulle conseguenze dell'innovatività introdotta dalla sua decisione si evince allorché ha precisato che, in virtù della declaratoria di illegittimità, gli interessi del ricorrente ricevevano, comunque, «*parziale soddisfazione*» dalla rimozione *pro futuro* della disposizione incostituzionale¹¹ e che la regolazione degli effetti temporali dovevano essere

⁹ Cfr. A. Pugiotto, Un inedito epitaffio per la pregiudizialità costituzionale, in Forum Quad. cost., n. 4/2015, che si mostra molto critico sulla correttezza del "bilanciamento" compiuto nel caso di specie considerando che: «l'obbligo di disapplicare la norma dichiarata illegittima dalla Corte in tutti i giudizi pendenti non sarebbe un principio, bensì una regola e, in quanto tale, non sottoponibile a operazioni di bilanciamento». Per R. Bin, Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi, *ibidem*, la retroattività delle sentenze è un'espressione usata nei manuali di diritto costituzionale per sottolineare una delle caratteristiche delle decisioni di annullamento e non vi è alcuna "retroattività" discendente dall'effetto dell'annullamento di un atto ma, invece, una precisa norma che vieta ai soggetti dell'applicazione del diritto di applicare la legge una volta dichiarata illegittima. Non si tratta assolutamente di un principio di cui la Corte possa o debba tener conto ma: «di una regola della cui applicazione non si deve preoccupare, perché si rivolge - appunto - ai giudici e alla amministrazione pubblica».

¹⁰ Sull'oggetto del "bilanciamento" in generale, v. A. Morrone, Bilanciamento (giustizia costituzionale), in Enc. dir., Annali, vol. II, tomo II, Milano, 2008, pp. 187 ss.; con specifico riguardo alla decisione in esame, invece, R. Romboli, L'"obbligo" per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale *ab origine*: natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti, in www.giurcost.org, 6 aprile 2015, e, molto prima, Il principio generale di equilibrio finanziario nell'attività di bilanciamento dei valori costituzionali operata dalla Corte, in Aa.Vv., Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81 u.c., della Costituzione, Milano, 1993, pp. 98 ss..

¹¹ Su tale aspetto e guardando ad un diverso ordinamento, qualche affinità può rintracciarsi

vagliati alla luce del «*principio di stretta proporzionalità*» e, pertanto, subordinati alla compresenza dell'urgente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, sarebbero stati compromessi in modo irrimediabile da una sentenza di mero accoglimento oltre che della necessità di circoscrivere la compressione degli effetti retroattivi allo "stretto necessario" per contemperare i valori esaminati¹².

Da qualunque angolazione s'intenda assumere la questione, il risultato è, però, che la Consulta, pur dichiarando l'incostituzionalità della "Robin Tax", ne ha escluso la ripetibilità da parte di ogni contribuente promuovendone la caducazione non retroattiva e tanto pur se ciascuno avesse assolto alla relativa obbligazione (oltre che, ovviamente, per il ricorrente innanzi la CTP). E ciò in quanto il "costo"

nell'ormai lontana decisione n. 45/1989 del Tribunal constitucional spagnolo che aveva giudicato un ricorso in via incidentale su alcune norme disciplinanti la (sua) Irpef introdotte dalla l. n. 44/1978, poi modificata dalla l. n. 48/1983. Tra esse, ha dichiarato incostituzionale pro futuro l'art. 4, c. 2, poiché l'efficacia pro preterito avrebbe posto in essere una situazione più irragionevole di quella che s'intendeva rimuovere. In argomento E. García de Enterría Martínez-Carande, Un paso importante para el desarrollo de nuestra jurisprudencia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes constitucionales, in *Revista española de derecho administrativo*, n. 81/1989, p. 5 ss.; R. Alonso García, El Tribunal constitucional y la eficacia temporal de sus sentencias anulatorias, in *Revista de Administración Pública*, n. 119/1989; p. 255 ss.. Più in generale, sugli effetti prodotti da disposizioni tributarie incostituzionali G. Ruiz Zapatero, Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales, in *Revista de administración pública*, n. 169/2006, p. 99 ss..

¹² Parte della dottrina ha ravvisato, pertanto, un'inedita doppia pronuncia: di accoglimento per il futuro e di rigetto per i casi pendenti, incluso il giudizio a quo e quella accertata è stata l'incostituzionalità della norma impugnata sin dall'entrata in vigore, la cui rimozione, invero, non potrebbe ammettere alcuna variazione cronologica. La motivata efficacia ex nunc appare, pertanto, incompatibile con il dispositivo di accoglimento poiché la Corte ha escluso un vizio di costituzionalità nel giudizio principale. Di conseguenza, sul fondamento della corrispondenza tra "chiesto" e "pronunciato", il dispositivo avrebbe dovuto essere di rigetto per infondatezza. Su questa premessa, è di rigetto per i rapporti pendenti (compreso il principale) e di accoglimento per i futuri. «Così formulato, oltre che più coerente con la sua motivazione, il P.Q.M. avrebbe avuto anche il merito di fotografare il carattere del tutto inedito della pronuncia assunta dalla Corte costituzionale. Nemmeno altrove, infatti, si ritrovano precedenti simili». Così A. Pugiotto, cit., ma anche M. Bignami, Cenni sugli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità in un'innovativa pronuncia della Corte costituzionale, in questionegiustizia.it, 18 febbraio 2015. Contra A. Anzon Demming, La Corte costituzionale "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle proprie pronunzie di accoglimento, in *Riv. AIC*, n. 2/2015, la quale ha segnalato che: «la sentenza è destinata a rappresentare una pietra miliare nella sua giurisprudenza e a segnarne profondamente i futuri sviluppi. Ciò non solo e non tanto perché incide sugli effetti temporali della dichiarazione di illegittimità costituzionale ma soprattutto perché prospetta una sorta di "dottrina" del governo di tali effetti, affrontando funditus un problema già più volte emerso negli anni passati e ancora irrisolto e disegnandone con completezza e rigore di argomentazioni, decisione e lucidità esemplare una soluzione che, per la sua stessa impostazione di carattere generale, è destinata ad esplicare la sua forza persuasiva ben oltre il caso di specie».

della restituzione dell'indebito tributario avrebbe potuto provocare, simmetricamente alla norma contrastante con i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva, anche la violazione dell'equilibrio di bilancio, un aspetto reputato "irragionevole" dal giudice tributario che ha disapplicato la parte della sent. n. 10 riferibile al ricorso presentatogli¹³.

2. Le disposizioni sulla "Robin Tax" e la natura del prelievo

La "Robin Tax", introdotta dall'art. 81 del d.l. n. 112/2008, più segnatamente, nei commi dal 16 al 18, ed inserita nel Capo I tra le "Misure fiscali" del Titolo IV alla rubrica "Settori petrolifero e del gas", prevedeva un aumento dell'aliquota complessiva Ires per i soggetti non facenti parte di un consolidato nazionale al 33 per cento (27,5 per cento, aliquota ordinaria; più 5,5 per cento). Per i soggetti facenti parte di un consolidato nazionale, invece, la maggiorazione si applicava alla quota parte del reddito imponibile positivo del gruppo, riconducibile alle attività sottoposte all'inasprimento fiscale, determinata in base al «*peso relativo dei redditi positivi apportati da tali soggetti rispetto al totale dei redditi positivi apportati allo stesso gruppo fiscale*»¹⁴. In caso di opzione per la trasparenza fiscale, ancora, vi era un autonomo assoggettamento del reddito imponibile alla stessa (di cui al c. 16)¹⁵.

¹³ Su questo aspetto F. Auletta, La Robin Tax, la Corte costituzionale e il processo civile: omnis actor post iudicium tristis, in *judicium.it*, 21 marzo 2015, il quale - ritenendolo intollerabile in un sistema d'incidentalità - ha contestato la decisione per l'esclusione della (naturale) retroattività degli effetti, sostenendo che il novellato art. 81 Cost. ha prodotto: «un imprevedibile quanto devastante impatto sulla tutela giurisdizionale dei diritti». La sentenza, infatti, rivelerebbe insensibilità per i profili specifici del processo e delle tecniche di tutela delle situazioni soggettive nei confronti delle parti del giudizio, trattate alla pari di tutti gli altri cittadini, finendo per univocamente escludere la tutela del diritto alla ripetizione dell'indebito (anche) per quel contribuente che aveva agito in giudizio *ex hoc, propter hoc*; per costui, l'equilibrio del bilancio non ha costituito semplicemente ingrediente del giudizio sulla legge d'imposta, il contrappeso nel bilanciamento con valori diversi, quanto: «la sanzione della sua supremazia indiscriminata sopra ogni altro, primo fra questi il valore del diritto di azione e di quel che ne segue», altro che «scongiorare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro». Nello stesso senso M. D'Amico, La Corte e l'applicazione (nel giudizio a quo) della legge dichiarata incostituzionale, in *forumcostituzionale.it*, 3 aprile 2015.

¹⁴ In tema v. A. Mastroberti, *Manovra d'estate* (d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito) - Addizionale Ires per le imprese in regime di consolidato ed extra-deduzione degli interessi passivi, in *Il Fisco*, n. 4/2009.

¹⁵ Al c. 19, peraltro, la norma prevedeva l'obbligo di valutare le rimanenze finali di merci con il

L'“addizionale” è stata incrementata, poi, di un ulteriore 1 per cento (periodi d'imposta 2011, 2012 e 2013)¹⁶, giungendo, complessivamente, ad un aumento del 10,5 per cento¹⁷ per dover ritornare al 6,5 per cento (dal 2014).

La *ratio* ispiratrice della norma in merito alla ricostruzione delle sue finalità tributarie è rintracciabile in diversi fattori: la volontà del Legislatore di sottoporre a maggiore imposizione i guadagni “congiunturali” identificati nei “profitti” delle imprese operanti in dati settori con caratterizzazione “economico-aziendale” in guisa di “extra-profitti”¹⁸ ascrivibili a “speculazioni” tramite arbitraggio sui prezzi (di acquisto e) vendita di prodotti indicati, oltre alla necessità di predisporre strumenti per impedire traslazioni del maggior onere fiscale sui consumatori finali.

In sostanza, l'inasprimento tributario declinato a fini perequativi intendeva sottrarre ai produttori e venditori di energia derivante da fonti fossili (e, poi, anche rinnovabili), i margini di profitto e guadagno *extra* iniquamente introitati in ragione della peculiare situazione economica congiunturale attraverso condotte di mercato speculative e, consistenti, in particolare, nell'approfittare delle oscillazioni al rialzo delle quotazioni delle *commodities* per aumentare i prezzi dei prodotti derivati e, poi, non diminuirli proporzionalmente al ribasso delle materie prime.

Il prelievo intendeva colpire, invero, tanto i *windfall profits* dovuti alla rivalutazione delle scorte nell'ipotesi di aumento del prezzo (in specie) del petrolio, quanto gli *excess profits*, ossia quelli superiori alla misura “normale” in un regime di libera concorrenza ed il relativo gettito avrebbe dovuto alimentare - congiuntamente ad altre fonti - un fondo sociale per l'acquisto di generi alimentari

metodo del first in first out e, dunque, criteri più penalizzanti rispetto a quelli in precedenza previsti. V. art. 92-bis Tuir.

¹⁶ Art. 56, c. 3, “Legge Sviluppo”.

¹⁷ V. “Manovra di Ferragosto” del 2011, di cui al d.l. n. 138, conv. in l. n. 148/2011.

¹⁸ Sull'irrazionalità della norma e sulla sua intrinseca contraddizione in relazione a quest'aspetto si era già espresso D. Stevanato, Perché la “Robin Tax” sui petrolieri è incostituzionale, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2011, p. 397 ss., che con opportuno anticipo ha sottolineato come la maggiorazione dell'imposta in questione si applicava all'intero profitto conseguito dalle imprese (operanti nei settori individuati dal Legislatore) in ragione, peraltro, di un parametro dimensionale dell'impresa, ovvero avere un fatturato superiore ai milioni di euro suddetti, attuando in tal modo «una discriminazione qualitativa dei redditi».

ed il pagamento di bollette per i meno abbienti.

Per tali ragioni il suo ideatore, l'allora Ministro dell'Economia, G. Tremonti, l'aveva definita "Robin Hood Tax" attribuendole finalità etiche e definendola, peraltro, "bellissima"¹⁹.

Più segnatamente, l'art. 81, c. 16, del d.l. n. 112 cit., individuandone l'ambito oggettivo di applicazione, disponeva che l'aliquota maggiorata dell'Ires (art. 77, d.P.R. n. 917/1986), si applicava ai soggetti che - operando nei settori della ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, della raffinazione del petrolio, della produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e naturale, della produzione o commercializzazione di energia elettrica²⁰ - conseguivano, nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento, un volume di ricavi superiore a venticinque milioni di euro.

Nei c. 16-*bis* e *ter*, ancora, si prevedeva che i soggetti passivi esercitanti l'opzione per la tassazione di gruppo o, in qualità di partecipati, quella per la trasparenza fiscale²¹, dovevano assoggettare autonomamente il reddito imponibile all'"addizionale", mentre nel c. 18 si poneva a carico dei soggetti passivi il divieto di traslazione sui prezzi al consumo affidando all'Autorità per l'energia elettrica, il gas ed il sistema idrico, il compito di vigilare e presentare al Parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sugli effetti della maggiorazione di che trattasi.

L'impianto normativo rapidamente descritto è stato, poi, modificato, come in parte accennato, già nel corso del 2009 dalla l. n. 99²² e, sino al 2013, dai dd.ll. nn.

¹⁹ Conferenza stampa del Ministro al vertice G-8 di Osaka del 13 giugno 2008. L'espressione riecheggiava quella del suo predecessore, T. Padoa Schioppa, che precisava anche che le tasse sono una cosa civilissima.

²⁰ Sono stati esclusi, invece, ex art. 82, c. 16 (come sostituito, in sede di conversione, dalla l. n. 133/2008), i produttori di energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica. Per valutare i presupposti oggettivi d'intervento della maggiorazione in argomento è, poi, intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 35/E cit.. In argomento F. Bontempo, L'Agenzia delle Entrate chiarisce le modalità di applicazione dell'addizionale IRES «Robin tax», in *Corr. trib.*, n. 32/2010, p. 2621 ss..

²¹ Artt. 117 e 115 Tuir.

²² "Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia".

138 cit.²³, 69²⁴ e 101²⁵.

Più nello specifico, l'art. 27, c. 15, del primo intervento ora indicato aumentava la "Robin Tax" al 6,5 per cento per finanziare contributi a favore dell'editoria (portando l'aliquota dell'imposta al 34 per cento).

L'art. 7 del d.l. n. 138 (come convertito) ne ampliava l'ambito applicativo ai settori della trasmissione, dispacciamento e distribuzione di energia elettrica (lett. c.), nonché del trasporto o distribuzione del gas naturale (lett. c-bis), eliminando la clausola di esclusione dal prelievo per i produttori di energia "verde" con ulteriore indicazione che i requisiti del volume di ricavi e del reddito imponibile delle imprese dell'ambito dovevano essere superiori, rispettivamente, a euro 10 milioni ed a euro 1 milione, con aumento dell'aliquota in questione di 4 punti percentuali (nel complesso al 38 per cento) e il divieto di traslazione per i tre periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2010.

L'art. 5, c. 1, del "Decreto del Fare", con decorrenza dall'esercizio 2014, introduceva un'applicazione aggiuntiva ai casi in cui congiuntamente le imprese presentassero un volume di ricavi e un reddito imponibile superiori, rispettivamente, ad euro 3 milioni ed euro 300 mila.

Tutto ciò, però - nonostante i propositi di *earmarking*, ossia la destinazione esplicita dei proventi della maggiorazione dell'imposta ad un obiettivo ben definito per ottenere il doppio vantaggio di dare un "colpo" alla speculazione e un sostegno ai redditi bassi²⁶ - non ha impedito, sin dall'origine, molteplici osservazioni critiche riguardo al mancato rispetto di basilari precetti costituzionali, quali l'uguaglianza, la ragionevolezza e la capacità contributiva, autorevolmente esposte dalla dottrina tributaria²⁷.

²³ "Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo".

²⁴ "Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia", conv., con modif., dall'art. 1, c. 1, l. n. 98/2013.

²⁵ "Disposizioni urgenti per il perseguimento di obiettivi di razionalizzazione nelle pubbliche amministrazioni", conv., con modif., dall'art. 1, c. 1, l. n. 125/2013. Il d.l., per quanto qui a fini ricostruttivi è d'interesse, era ad integrazione del c. 18, art. 81, d.l. n. 112/2008 in materia di vigilanza dell'Autorità sul "divieto di traslazione".

²⁶ In tal senso A. Galeotti - A. Sileo, La mesta parabola della Robin Tax, in *lavoce.info*, 15 settembre 2009.

²⁷ Cfr. G. Marongiu, Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?, in *Rass. trib.*, n. 5/2008, p. 1335 ss., nonché La c.d. "Robin Tax" al vaglio della Corte costituzionale, in *Dir. prat. trib.*,

Se ne è rimarcato, in particolare, la natura discriminatoria²⁸ e il negativo requisito settoriale inficiante, attraverso il prelievo supplementare, i principi volti alla parità di trattamento e a una tassazione informata alla capacità contributiva finendo con l'essere indice di un sistema di regole "instabili" e, soprattutto, sottoposto ad esigenze di entrata dettate dalla "crisi".

Altri rilievi hanno riguardato, poi, gli effetti economici in relazione al delicato rapporto con gli investimenti nel settore e con le scelte dei consumatori sui quali, peraltro, non avrebbe dovuto essere traslato l'aggravio impositivo²⁹.

Ulteriori incongruenze, infine, sono state segnalate sul mancato coordinamento del regime riservato, sul versante Irpef, ai dividendi ed ai *capital gain* relativi alle partecipazioni qualificate o in regime d'impresa, possedute dalle società interessate dall' "addizionale", dato che il prelievo applicato a monte, che in determinati esercizi poteva giungere sino al 38 per cento, avrebbe reso inadeguata la misura del 49,72 per cento della quota imponibile di dette componenti positive di reddito.

Per le regolazioni via via introdotte sulla maggiorazione in argomento, di cui si

2011, II, p. 1885 ss.; D. Stevanato, La "Robin Hood Tax" e i limiti alla discrezionalità del legislatore, in Riv. giur. trib., 2008, p. 861 ss.; Id., La "Robin Tax" alla prova del giudizio di costituzionalità, in Corr. trib., n. 20/2011, p. 1674 ss., ed anche Perché la Robin Tax sui petrolieri è incostituzionale, in Dialoghi tributari, n. 4/2011; L. Salvini, Robin e l'eterogenesi dei fini, nel Merito.com, 26 giugno 2008; E. De Mita, Con la Robin Tax discriminazioni da valutare, in Il Sole 24Ore, 6 luglio 2009; Id., Con la Robin Tax un'addizionale irragionevole, ibidem, 28 aprile 2013; Id., Robin Tax discriminatoria, ibidem, 25 maggio 2014; F. Tundo, "Robin Tax": come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?, in Corr. trib., n. 40/2011, p. 3269 ss.. Di recente, G. Fransoni, L'efficacia nel tempo della declaratoria di incostituzionalità della Robin Hood Tax, in Corr. trib., n. 13/2015, p. 1979 ss.; M. Basilavecchia, Graduale abolizione della "Robin Hood tax" in Corr. trib., 2015, p. 1979 ss.; P. Boria, L'illegittimità costituzionale della Robin Hood Tax. E l'enunciazione di alcuni principi informativi del sistema di finanza pubblica, in GT- Riv. giur. trib., 2015, p. 388 ss..

²⁸ Cfr. G.L. Bizioli, Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi. A margine della sentenza n. 10 del 2015, in forumcostituzionale.it, 18 giugno 2015, il quale ha affermato che la Corte si è spinta « fino a ritenere costituzionalmente giustificata la discriminazione soggettiva all'interno della medesima fonte reddituale, quella dei redditi d'impresa. Non più, e non solo, una discriminazione diretta a far emergere la diversa forza economica intrinseca alle diverse fonti produttive di reddito, in particolare dei redditi d'impresa e quelli di lavoro, bensì la diversa forza economica delle differenti categorie economiche in relazione alla medesima fonte produttiva».

²⁹ Per un'analisi economica di questi aspetti si rinvia a M.C. Guerra - S. Giannini, Robin Hood è rimasto a Sherwood, in affariitaliani.it, 8 luglio 2008; F. Galimberti, La "Robin Hood Tax" non centra il bersaglio, in Il Sole 24Ore, 30 settembre 2011; Aa.Vv., Analisi giuridica ed economica della c.d. Robin Hood Tax, genesi, attualità, prospettive. Relazione finale di sintesi, in fondazionebrunovisentini.eu, 19 febbraio 2013; C. Scarpa, La Corte toglie le frecce a Robin Hood, in lavoce.info, 13 febbraio 2015.

è rapidamente detto, nonché per l'azione di controllo sempre più incisiva assegnata all'AEEG, è iniziato un articolato contenzioso con i vari operatori inizialmente a carattere amministrativo, successivamente tributario e, in ultimo, appunto, costituzionale.

I ricorrenti hanno lamentato profili di illegittimità *lato sensu* procedurale dal momento che non sarebbero sussistiti i presupposti di necessità e urgenza per introdurre con decreto-legge le norme, nonché sostanziale poiché le stesse avrebbero violato i principi della libertà d'iniziativa economica, del libero mercato e quelli posti a tutela della concorrenza³⁰.

La "perequazione tariffaria", ancora, non avrebbe avuto effetti sulla capacità contributiva concreta dei soggetti incisi dall'aumento dell'Ires ma su una capacità media e astrattamente ipotizzata. In aggiunta, è stato evidenziato che le disposizioni presentavano profili contrastanti con la disciplina UE con possibile configurazione di un aiuto di Stato indiretto per le imprese non incise dall'inasprimento fiscale nonché, come modificate, accentuanti i profili d'incostituzionalità rispetto ai parametri posti dagli artt. 3 e 53 Cost. innalzando la percentuale della maggiorazione e, per tale via ampliando l'area dei soggetti incisi, oltre a divenire una misura "stabile".

Infine, innanzi ai giudici tributari è stata richiesta la restituzione del *quantum* versato a suo titolo per illegittimità costituzionale, dichiarata fondata da un'ordinanza della CTP di Reggio Emilia del marzo 2011³¹ che ha, appunto, rimesso la decisione alla Consulta.

Era, dunque, solo una questione di tempo; con il silenzio-rifiuto ad un'istanza di rimborso presentata da un'impresa del settore petrolifero all'Agenzia delle Entrate si è potuto finalmente incardinare un giudizio per sottoporre il "problema" della "Robin Tax" al vaglio della Corte.

³⁰ Profili su cui si è pronunciato medio tempore con la sent. n. 5152/2011 il Consiglio di Stato. Per un commento, L. Bragoli, La "vecchia" e la "nuova" Robin Tax: una strada da abbandonare, in *altalex*, 10 gennaio 2012.

³¹ V. nota 1.

3. La questione di legittimità costituzionale e la decisione della Consulta: qualche aspetto da evidenziare

La Consulta, pronunciandosi sulla questione di legittimità sollevata dal collegio tributario emiliano con riferimento alla "Robin Tax", ne ha affermato l'incostituzionalità per violazione, tra i molti parametri invocati, come si è detto, degli artt. 3 e 53 Cost. sotto diversi profili che ne hanno, sinteticamente, investito la ragionevolezza e la proporzionalità per l'incongruità dei mezzi approntati dal Legislatore rispetto allo scopo perseguito, in sé e per sé legittimo, ed individuati nella base imponibile rapportata all'intero reddito d'impresa, nella mancata delimitazione temporale dell'ambito applicativo in carenza di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica, nell'assenza di strumenti di accertamento idonei ad assicurare che il maggiore onere fiscale non si sarebbe riversato sui consumatori attraverso l'aumento dei prezzi dei beni incisi.

Più precisamente e con riferimento alla *ratio* giustificatrice della norma controversa, i presupposti che teoricamente l'avevano legittimata non si raccordavano coerentemente con la struttura dell'aliquota incrementata poiché non ossequiosa dei principi costituzionali anzidetti, assumendo i connotati di una misura sproporzionata, arbitrariamente discriminatoria e realizzante un'ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese dei settori interessati e le altre nonché, nell'ambito delle prime, tra quelle con un volume di ricavi maggiore o minore ad un dato volume di reddito. La detta disparità, peraltro, vi era anche tra i produttori e i distributori di greggio³²: solo ai primi era stato concesso, infatti, di traslare su altri l'onere economico della "Robin Tax" che, tra l'altro, colpiva l'intero reddito d'impresa in assenza di un meccanismo in grado di sottoporre a tassazione separata e più incisiva la sola parte suppletiva connessa alla posizione "privilegiata" dell'attività esercitata al perdurare di una particolare fase congiunturale.

Seguendo quest'impostazione, però, pare che la Corte reputi legittima un'imposta che colpisce sopra-profitti congiunturali fino a quando vi sia una

³² Art. 81, c. 18, d.l. n. 112 cit..

“crisi” ed, ancora, che il Legislatore possa introdurre aliquote differenziate in relazione ai differenti settori imprenditoriali. Invero, essa avrebbe potuto dichiarare incostituzionale la maggior tassazione proprio per il fatto che discrimina all'interno della categoria dei redditi d'impresa³³.

Quanto alla sua proiezione temporale, la Corte ha segnalato che non trattavasi di un intervento tributario temporaneo volto a chiedere un contributo solidaristico a determinati contribuenti favoriti da circostanze economiche eccezionali ma, piuttosto, di disposizioni permanenti dell'ordinamento in carenza di strumenti in grado di verificare il perdurare o meno della crisi, finendo col divenire un prelievo strutturale.

Un ulteriore profilo d'inadeguatezza e irragionevolezza è stato individuato nell'inidoneità del d.l. n. 112 cit., in cui la “Robin Tax” era contenuta, di conseguire le auspiccate finalità solidaristiche in un'ottica redistributiva per attenuare *«l'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico»* (art. 81, c. 16) attraverso il detto divieto di traslazione degli oneri dovuti all'aumento d'aliquota sui prezzi al consumo (c. 18). Quest'ultimo, infatti, non si era mostrato in grado di evitare che la maggiorazione si riversasse sui consumatori sotto forma d'incremento dei prezzi *«con inidoneità a conseguire il suo scopo»*.

Nel sancire l'illegittimità costituzionale, il Giudice delle leggi ha ritenuto necessario, tuttavia, tener conto dell'impatto della pronuncia *«su altri principi costituzionali al fine di valutarne l'eventuale necessità di una graduazione degli effetti temporali sui rapporti pendenti»*, derogando alla clausola di retroattività; per cui, gli “effetti” della declaratoria hanno avuto la decorrenza più volte segnalata in queste pagine.

Per quanto qui interessa, appare importante precisare che la considerazione del

³³ Cfr. F. Tesauro, Equilibrio di bilancio ed effetti nel tempo della dichiarazione di incostituzionalità di norme tributarie, in *Rivista della regolazione dei mercati*, n. 1/2015. L'Autore ha segnalato, tra l'altro, che gli effetti della sentenza vanno coordinati alla natura periodica dell'Ires (art. 76 Tuir), per cui la norma incostituzionale continuerà ad applicarsi ai periodi d'imposta già conclusi ed antecedenti al giorno della relativa pubblicazione.

“peso” dell’annullamento su altri valori e principi primari ai fini della modulazione degli effetti temporali si ravvisa solo nella parte motivata della pronuncia, dopo la conclusione del giudizio di costituzionalità in merito alle censure nei termini proposti dal giudice *a quo*.

Il problema della decorrenza degli effetti dell’illegittimità della norma tributaria controversa è, dunque, aggiuntivo e distinto rispetto alla costituzionalità/incostituzionalità dell’impugnato riguardando la verifica di quali concreti risultati avrebbe determinato una decisione di accoglimento. La Corte, però, ha ritenuto tale considerazione quale premessa della decisione limitante gli effetti retroattivi in quanto, la restituzione dell’incassato a titolo di “Robin Tax” avrebbe comportato uno squilibrio nel bilancio pubblico così gravoso da richiedere una «*manovra finanziaria aggiuntiva*». L’esclusione degli effetti retroattivi, peraltro, è stata determinata dalla precisata necessità di garantire il principio dell’equilibrio rispetto ad una sua eccessiva lesione che sarebbe stata determinata dall’ampiezza dell’impatto macroeconomico, appunto, di un’applicazione ai rapporti precedenti alla sentenza, nonché per evitare una manovra che, gravando sulle fasce più deboli, si sarebbe tradotta in una lesione dei principi di solidarietà ex artt. 2 e 3 Cost..

La Consulta risulta, pertanto, “consapevole” d’introdurre un nuovo *topos* nel giudizio di bilanciamento fondato sulla lesione del principio di cui all’art. 81, c. 1, Cost. concluso con *sbilanciamento* a vantaggio dell’equilibrio di bilancio e subordina tanto alla “stretta proporzionalità” che si estrinseca con la verifica dalla contemporanea presenza di due requisiti: tutelare «*uno o più principi costituzionali*» che sarebbero stati altrimenti «*irrimediabilmente compromessi*» e circoscrivere gli «*effetti retroattivi a quanto strettamente necessario*».

E’ proprio sul profilo della pronuncia relativo all’ingresso del nuovo articolo nell’operazione di bilanciamento *alla pari* tra la limitatezza delle risorse finanziarie e i diritti costituzionali che ne viene in luce la problematicità fondata sul presupposto che una decisione di accoglimento secco come effetto concreto, implicando la restituzione al ricorrente-contribuente del giudizio principale di

quanto incassato a titolo di "Robin Tax", avrebbe determinato uno «squilibrio del bilancio dello Stato» così gravoso da richiedere una ulteriore manovra finanziaria.

Poiché a tali enunciazioni non sembra accompagnarsi uno scrutinio ponderato e strutturato sull'adeguatezza del bilanciamento compiuto tra il diritto soggettivo a non sottostare ad un'imposizione fiscale illegittima e le esigenze di equilibrio di bilancio (poiché sarebbero stati necessari ulteriori "passaggi" e valutazioni per calcolarne esattamente l'impatto sull'incostituzionalità della norma), appare opportuno sottolineare come la tutela dei detti equilibri sia stato l'unico termine del giudizio di bilanciamento all'esito del quale la Corte ha scelto di modulare nel tempo l'efficacia della sua decisione, a nulla rilevando i "forzati" riferimenti all'eventuale pregiudizio dei principi di solidarietà, uguaglianza nonché di disparità di trattamento (artt. 2, 3 e 53 Cost.)³⁴.

Sotto questo versante, infatti, appare discutibile il riferimento ai principi fondanti lo Stato-comunità per giustificare una contrazione delle garanzie del cittadino al fine di rispondere ad esigenze di tipo finanziario contingenti dello Stato-apparato³⁵, scegliendo di sacrificare, all'interno del giudizio, un diritto di credito del contribuente derivante dall'eseguito pagamento di un'imposta incostituzionale a favore delle esigenze di salvaguardia degli equilibri (del pareggio, invero, come si preciserà) di bilancio, sebbene con il richiamo a valori

³⁴ Sulla delimitazione nel tempo degli effetti della dichiarazione d'illegittimità costituzionale v., in specie, R. Bin, Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi, 27 aprile 2015; C. Mainardis, Limiti agli effetti retroattivi delle sentenze costituzionali e principio di proporzionalità (un'osservazione a C. cost. n. 10/2015), 9 aprile 2015; R. Pinardi, La Corte e la crisi tra bilanciamenti e interessi ed impatto macroeconomico delle pronunce d'incostituzionalità, 27 aprile 2015; A. Ruggieri, Sliding doors per la incidentalità nel processo costituzionale (a margine di Corte cost. n. 10 del 2015), 9 aprile 2015, tutti reperibili in forumcostituzionale.it. V. anche M. Ruotolo - M. Caredda, Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni d'incostituzionalità. A proposito della pronuncia sulla c.d. Robin Tax, in Riv. AIC, n. 2/2015; A. Lanzafame, La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di illegittimità costituzionale tra tutela sistemica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. A margine di Corte costituzionale; A. Anzon Demming, La Corte "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento, tutti in rivistaaic.it, n. 2/2015; M. Polese, L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività della sentenza di accoglimento, in rivistaaic.it, aprile 2015.

³⁵ Per alcune considerazioni su quest'aspetto cfr. A. Lanzafame, La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di illegittimità costituzionale tra tutela sistemica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. a margine di Corte costituzionale n. 10/2015, in Riv. AIC, n. 2/2015.

primari.

Si nota, inoltre, che con il riferimento all'“indebito vantaggio” che alcuni operatori economici del settore avrebbero potuto conseguire dall'applicazione retroattiva della declaratoria di illegittimità in una situazione caratterizzata dall'impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che avevano traslato gli oneri, la Consulta ha sottolineato che si sarebbe determinata un'ulteriore irragionevole disparità di trattamento tra soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore (con conseguente pregiudizio degli artt. 3 e 53 Cost.).

In definitiva, l'opinione appare preconstituita su un'autovalutazione della necessità che la Corte fa di rendersi garante dell'equilibrio finanziario che diventa lo *scudo* del richiamo agli obblighi di solidarietà sociale.

Su tali assunti vengono contrapposti, da un lato, il principio di equilibrio di bilancio espresso dall'art. 81 Cost. e, dall'altro, il principio generale della retroattività ex artt. 136 Cost., c. 1, l. cost. n. 1/1948 e 30, l. n. 87/1953, da leggersi in combinato disposto³⁶, a seguito della declaratoria d'incostituzionalità, giungendo ad una soluzione a vantaggio del primo in via esclusiva con il risultato che il ricorrente-contribuente non può recuperare nel giudizio principale il *quantum* versato a titolo di “Robin Tax” vedendosi limitato nel diritto di agire in giudizio per la negazione della detta misura restitutoria. Per cui, i stessi principi *protagonisti* del giudizio proporzionalità-adequatezza della previsione tributaria

³⁶ Com'è noto, gli effetti temporali di una sentenza di accoglimento della Corte sono regolati dall'art. 136 Cost. nella parte in cui si prevede che, nel caso di dichiarazione d'illegittimità costituzionale di una norma di legge, «essa cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione». Il puntuale contenuto della “cessazione d'efficacia” è, a sua volta, individuato dall'art. 30, c. 3, della l. n. 87/1953, nella parte in cui statuisce che «le norme dichiarate incostituzionali non possono trovare applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione». Ha notato S.F. Regasto, Considerazioni sui profili problematici della decisione della Corte cost. n.1/2014, Audizione presso la Giunta delle Elezioni della Camera dei Deputati del 15 ottobre 2014, che la retroattività delle sentenze della Corte è insita nel concetto stesso di modello incidentale di controllo di costituzionalità delle leggi ed è la più logica e rigorosa delle interpretazioni possibili; l'illegittimità costituzionale non può non retroagire, perché diversamente non si spiegherebbe come la questione di legittimità sia proponibile ad opera di un giudice, in vista della sorte di un processo subito sospeso nell'attesa della decisione della Consulta. Dunque, si può affermare che una certa retroattività possa considerarsi come effetto naturale delle pronunce di accoglimento.

illegittima diventano *antagonisti* per cristallizzare un prelievo compiuto in contrasto con il principio di eguaglianza.

Si giunge, così, all'aspetto più particolare della decisione: la Consulta non ha utilizzato l'operazione di bilanciamento al solo fine della dichiarazione di costituzionalità o incostituzionalità dell'art. 81, c. e d.l. cit., ma per procedere ad un *pareggiamento* tra la garanzia dei diritti dei contribuenti assoggettati all'aggravamento illegittimo dell'Ires, per un verso, e quello dell'equilibrio di bilancio, per un altro, considerando gli effetti pratici dell'incostituzionalità oltre ad assumere una drastica posizione sulla propria competenza nel modulare temporalmente la norma impugnata.

Per la prima volta il Giudice delle leggi si fa carico della possibile violazione del nuovo art. 81 Cost. discendente da una decisione di mero accoglimento³⁷.

³⁷ Nella sent. n. 88/2014, invero, la Corte aveva affermato che il "nuovo" vincolo di bilancio sarebbe stato esteso anche alle sue decisioni ed al p. 6 del considerato in diritto può leggersi che: «Il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla l. cost. n. 1 del 2012 ha, dunque, una sua interna coerenza e una sua completezza, ed è pertanto solo alla sua stregua che vanno vagliate le questioni di costituzionalità sollevate nei confronti della legge». Lasciando intendere, in tal modo, che l'equilibrio di bilancio avrebbe potuto essere elemento attivo del bilanciamento e non una precondizione o una finalità di cui il Legislatore in primis e la stessa Consulta in seconda battuta avrebbero dovuto tenere conto. La decisione, riguardo alla riforma costituzionale per il pareggio di bilancio, ne ha individuato la "sua intima coerenza" e la "sua completezza", nel quadro degli impegni europei, precisando, soprattutto, che: «l'attuazione dei nuovi principi, e in particolare di quello della sostenibilità del debito pubblico, implica una responsabilità che, in attuazione di quelli "fondanti" (sent. n. 264/2012) di solidarietà ed eguaglianza, non è solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle generazioni future» Si trattava, però, di un caso completamente diverso rispetto a quanto in commento poiché non riguardante la violazione del principio ma le modalità di attuazione dello stesso come declinate dalla legge rinforzata n. 243/2012, portando la Corte a ritenere ammissibili le impugnazioni delle Regioni. Sembra opportuno annotare, poi, che le ricorrenti nelle loro argomentazioni non discutevano la ratio, le direttrici essenziali o gli obiettivi della legge, ma avanzavano censure circa la dettagliata disciplina delle modalità con cui sono consentite e limitate le operazioni d'indebitamento, soprattutto in considerazione della compatibilità tra le denunciate norme di dettaglio e le previsioni contenute negli statuti speciali e nei decreti attuativi. In sostanza, le ricorrenti non mettevano in discussione le previsioni inerenti i vincoli generali cui sono sottoposte le operazioni d'indebitamento ex art. 10, c. 1 (volte a finanziare le spese d'investimento) e c. 2 (adeguate coperture degli oneri connessi sulla base di piani di ammortamento), ma lamentavano l'introduzione, da parte del Legislatore statale, di norme di dettaglio non ascrivibili alla sua esclusiva competenza e relative ai limiti ed alle modalità di gestione delle spese in disavanzo. Un'ulteriore particolarità del giudizio in esame attiene, poi, alla circostanza che, per la prima volta, il Giudice delle leggi, affrontando gli aspetti problematici inerenti i detti interessi costituzionali, ha reputato necessario tratteggiare, al fine di vagliare le tesi prospettate dalla difesa statale e dal ricorrente, il quadro normativo sovranazionale in quanto, a fronte di un corpus normativo così complesso, quest'ultimo, pur essendo individuato, perseguito e garantito a livello statale, trae pieno significato e contenuto solo se vi è interazione/integrazione con esso e, per quanto riguarda

Resta da rilevare, infine, che solo nel febbraio del 2015 è giunta la sentenza, ossia circa quattro anni dopo la rimessione della causa alla Consulta e trascorsi addirittura sette anni dall'introduzione della "Robin Tax" che, nel frattempo, ha rimpinguato notevolmente le casse dello Stato.

4. Considerazioni conclusive: profili problematici in ordine ad un (inammissibile) bilanciamento tra l'equilibrio finanziario e la tutela dei diritti del contribuente

Ai fini delle considerazioni sin qui compiute, sembra opportuno soffermarsi sul "valore" dell'equilibrio di bilancio in relazione al quadro ricostruttivo offerto dalla Corte nella sentenza esaminata e da cui è emerso uno "sconfinamento" dal *thema decidendum* per giustificare una decisione, come si è detto, temporalmente manipolativa³⁸.

Invero, accostandosi a tale tematica la Consulta avrebbe dovuto individuare il

le regole di bilancio, anche con quello internazionale. Differentemente dalle sue precedenti sentenze nn. 8/2013 e 60/2013 in cui sono stati espressamente enunciati i soli vincoli posti dall'ordinamento UE, la ricostruzione operata nella sentenza oggetto delle presenti riflessioni si fonda, però, sul "Patto Europlus" e sul "Fiscal Compact", ossia sulla considerazione dei soli obblighi internazionali assunti dall'Italia, aggirando le disposizioni del "Six Pack" modificanti i contenuti del PSC e direttamente attuative degli artt. 121, 126 e 136 TFUE, nonché del "Protocollo n. 12" del Trattato di Lisbona, facendo discendere, la legge costituzionale e la sua attuazione tramite la legge rinforzata, direttamente dai sunnominati accordi internazionali, tralasciando che il novellato art. 81 Cost. non menziona affatto "obblighi europei o internazionali". Inoltre, nella l. n. 243/2012, di attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, c. 6, Cost., del "Fiscal Compact" e del "Patto Euro Plus" non vi è alcuna menzione. L'architettura delineata dalla Corte, pertanto, appare singolare quando si consideri, per un verso, che il "Patto di bilancio" è stato firmato a margine del Consiglio europeo dell'1 e 2 marzo 2012, mentre l'iter parlamentare della riforma costituzionale era quasi concluso, per un altro, che gli stessi contraenti che hanno sottoscritto il Trattato considerano le regole di bilancio in esso contenute, in qualche modo, "sperimentali", dal momento che è lo stesso "Fiscal Compact" a stabilire che, al più tardi, entro cinque anni dalla sua entrata in vigore, le misure necessarie per incorporarne il contenuto nell'ordinamento giuridico della UE, saranno adottate in conformità del TUE e del TFUE «sulla base di una valutazione dell'esperienza maturata in sede di attuazione» (art. 16), non escludendo l'eventualità di ulteriori aggiustamenti di revisione dell'accordo in caso di negativa esperienza. Sarebbe stato, dunque, forse più opportuno prendere atto che la riforma costituzionale è stata adottata "in esecuzione" o "in attuazione" degli obblighi derivanti, in primo luogo, dai due "Pacchetti normativi" sovranazionali che hanno rinnovato i vincoli del PSC rendendolo più incisivo e rigoroso e, solo indirettamente, dal Trattato di diritto internazionale destinato ad essere incorporato nel diritto dell'Unione. In ogni caso, dall'analisi svolta dalla Corte in sentenza emerge, per la prima volta, l'evidente condivisione della riforma dell'art. 81 Cost. e della relativa disciplina attuativa.

³⁸ I. Massa Pinto aggiunge «di tipo diacronico». Cfr. La sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015 tra irragionevolezza come conflitto logico interno alla legge e irragionevolezza come eccessivo sacrificio di un principio costituzionale: ancora un caso di ipergiusdizionalismo costituzionale, in *costituzionalismo.it*, 30 marzo 2015.

recinto che identifica il portato della fattispecie tramite un'approfondita esegesi del detto principio nella dimensione complessiva del sistema costituzionale per poi valutare se si imponeva in maniera più incisiva e diversamente rispetto alle sue precedenti decisioni.

Attraverso lo "schermo" degli equilibri finanziari e di bilancio da salvaguardare, in definitiva, la Consulta ha finito con l'attribuirsi una funzione "atipica", ossia di essere *custode* della novellata disposizione in un giudizio i cui termini di riferimento sono stati il limite delle entrate e delle uscite annualmente fissate, da non superare. Una concezione dell'equilibrio di bilancio, pertanto, come "pareggio" che la l. cost. n. 1/2012 non ha previsto né, tantomeno, ha assegnato ad essa nuovi poteri di controllo e sindacato in materia³⁹.

La motivazione del richiamo all'art. 81 Cost. appare inadeguata in particolare nei passaggi finali della pronuncia; più precisamente, quando si fa genericamente riferimento ad «una grave violazione dell'equilibrio di bilancio e quando si rileva che *«l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale»* dell'art. 81, c. e l. cit., avrebbe determinato uno squilibrio del bilancio di entità talmente significativa da rendere indispensabile *«una manovra finanziaria aggiuntiva»*, in carenza, però, di un'accurata istruttoria sui rimborsi tributari (la misura aggiuntiva di spesa) che rappresenta il punto decisivo ai fini della mancata riduzione del debito pubblico in direzione dell'equilibrio in coerenza agli impegni UE.

Pertanto, una *spesa aggiuntiva* viene identificata come una *manovra aggiuntiva*.

Quando si discute di manovra finanziaria s'intende, infatti, un intervento di

³⁹ R. Perrone Capano, La Corte costituzionale cancella la Robin Tax, salta il giudizio principale, paralizzando il sindacato incidentale in campo tributario: eterogenesi dei fini o obiettivo dissimulato?, in questa rivista, n. 6/2014, p. 12 ss., ha aggiunto: «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 i». Ed ancora: «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 istituzionale meno confusa dell'attuale, spetterebbe al Parlamento, nel quadro di una corretta divisione dei poteri».

aggiustamento di bilancio con riferimento al risultato del saldo dell'esercizio ove tutte le entrate e le spese si presentano come un *unicum* senza alcun collegamento tra ciascuna di esse, ma manovrando su entrambe per raggiungere l'equilibrio strutturale e subito provvedere alle variazioni in ossequio al vincolo costituzionale dell'equilibrio finanziario in senso dinamico e agli obblighi europei e internazionali connessi. Il tutto, anche rimediando ad eventuali significativi cambiamenti in corso di esercizio tanto dal lato dell'entrata (nel caso in esame, minore per l'illegittimità della "Robin Tax"), quanto dal lato della spesa (nel caso in esame, i rimborsi per l'indebito tributario).

La Corte ha sostituito, in altre parole, l'espressione di "equilibrio" - consentire una certa flessibilità nella gestione della finanza pubblica, altrimenti preclusa - con quella di "spareggio contabile" per possibile assenza di copertura di nuove spese a fronte di minore entrate. Eppure, l'equilibrio di bilancio, nonostante interessi *in primis* il monitoraggio della spesa, non può limitarsi ad un'imposta, anche elevata, ma occorre valutare complessivamente entrambe le suddette componenti.

Una valutazione circoscritta ad una spesa aggiuntiva non può fondare un giudizio sull'equilibrio di bilancio se non sopravvalutandola senza alcun riscontro nelle valutazioni correnti sull'economia⁴⁰.

L'art. 81 Cost., invero, non indulgendo in disposizioni di dettaglio, rappresenta una misura ponderata e garantisce la stabilità finanziaria pubblica; per individuare, poi, cosa intendere esattamente per "equilibrio di bilancio" occorre far riferimento alla legge "rinforzata" n. 243/2012⁴¹ che all'art. 3, c. 2, ne precisa la

⁴⁰ Cfr. E. De Mita, Robin Tax, sentenza discutibile, in *Il Sole 24Ore*, 8 marzo 2015, che, tra l'altro, ha aggiunto: «La prova dello squilibrio di bilancio non è stata raggiunta. Nella motivazione della Corte l'entità della spesa che dovrebbe venire in considerazione per prima non è considerata. È arbitrario postulare una legge di bilancio in assenza di bilanci determinati e sconfinare nella demagogia alludendo alle esigenze di solidarietà sociale con la violazione degli articoli 2 e 3 della Costituzione. C'è di più: le disposizioni di cui alla legge 243/2012 saranno operative a partire dall'esercizio relativo al 2014 e quindi non vincolano il governo nel 2013, ma nel 2014. Entro il mese di giugno 2014 doveva predisporre il Documento economico e finanziario per il 2015 e il bilancio di assestamento per l'anno in corso. Sarà la legge di bilancio a indicare il valore cui deve corrispondere l'equilibrio per ciascuno degli anni del triennio di riferimento».

⁴¹ "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione".

corrispondenza «*all'obiettivo di medio termine*» (OMT), ossia al valore del *saldo strutturale* individuato sulla base dei criteri dell'ordinamento UE, intendendo per quest'ultimo il «*saldo del conto consolidato corretto per gli effetti del ciclo economico, al netto delle misure una tantum e temporanee*» definito in conformità alle regole europee⁴². Ma, a tale riguardo occorre rilevare che essendo ormai l'ordinamento finanziario interno fornito di una serie sistemica di fonti che si diparte a cascata dalle nuove disposizioni costituzionali (norme della Costituzione, disposizioni di rango costituzionali, legge rinforzata, legge organica di finanza pubblica, regolamenti parlamentari), il rinvio recettizio e mobile all'OMT, fonte eteronoma priva di effettiva discussione critica e sanzione parlamentare, come elaborato in sede europea, può essere coerente con il nostro impianto costituzionale solo se il meccanismo a cui si fa rinvio non finisca per bloccare l'indirizzo politico di Governo e Parlamento nell'assolvere le funzioni democratico-costituzionali in materia di bilancio: stabilizzazione anticiclica; redistribuzione; impulso allo sviluppo: funzioni non intestate all'organizzazione comunitaria⁴³.

Gli obiettivi e limiti anzidetti sono stati assegnati dalla Costituzione e dalla l. n. 243 cit. al Legislatore non alla Consulta che non può precludere in alcun modo l'adozione di sentenze che "costano" per assoggettarle ai vincoli dell'art. 81 Cost.;

⁴² Dal quadro normativo sovranazionale possono trarsi, rapidamente, gli elementi definitori della nozione di equilibrio di bilancio che, diversamente dal pareggio, non indica una situazione statica di equivalenza contabile fra entrate e spese, ma dinamica e, dunque, esso è rispettato anche in presenza di un disavanzo giustificato dagli effetti di un ciclo economico avverso. Lo scostamento dal saldo strutturale è sottoposto ad una valutazione flessibile ed è considerato nel quadro dello specifico OMT fissato per ciascun S.M., nel senso che, per lo Stato inadempiente rispetto al proprio, la deviazione è sanzionata se corrisponde almeno allo 0,5 per cento del PIL in un singolo anno o, almeno, allo 0,25 per cento del PIL in media annua per due consecutivi. Nel "Fiscal Compact", ancora, la deviazione massima consentita rispetto al saldo corretto per il ciclo, ai fini del rispetto della regola dell'equilibrio, è stata fissata allo 0,5 per cento per i Paesi con un debito pubblico superiore al 60 per cento del PIL a prezzi di mercato e dell'1 per cento per quelli con debito inferiore al 60 per cento del PIL.

⁴³ Le argomentazioni critiche riferite al rinvio recettizio all'OMT sono mutate da P. de Ioanna, Prefazione -Una questione di metodo, in (a cura di), C. Bergonzini, Parlamento e decisioni di bilancio, Milano, 2014. L'A. ha aggiunto, tra l'altro, che si tratta di modelli previsionali econometrici: «che aiutano a sbrogliare la matassa per il decisore, individuano le tendenze di fondo dei processi economici ma quando vengono trasformati in vincoli normativi e in procedure deputate a far rispettare tali vincoli [...] questi modelli cambiano radicalmente natura; escono dal campo delle scienze economiche ed entrano nel campo delle scienze morali-cognitive-normative [...] si tratta di una questione essenziale per capire quale deve essere il metodo per analizzare l'operazione fatta in Italia con la l. cost. n. 1 del 2012».

tanto più quando, come nel caso della sent. n. 10, danno applicazione a principi costituzionali violati escludendo che su di essi possa gravare il condizionamento delle disponibilità finanziarie⁴⁴.

Del resto, proprio il Legislatore ha previsto l'ipotesi che le sentenze della Corte possano determinare "costi aggiuntivi" stabilendo all'art. 17, c. 13, l. n. 196/2009 che: *«Il Ministro dell'economia e delle finanze, allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione. La medesima procedura è applicata in caso di sentenze definitive di organi giurisdizionali e della Corte costituzionale recanti interpretazioni della normativa vigente suscettibili di determinare maggiori oneri, fermo restando quanto disposto in materia di personale dall'articolo 61 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165».*

Gli obiettivi e limiti riguardano, dunque, i "mezzi" e non i "fini" posti a garanzia del processo allocativo delle risorse pubbliche e sono posti per una più coerente ed informata impostazione della politica di bilancio, concependosi l'equilibrio

⁴⁴ Cfr. M. Luciani, L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità, cit.. Riguardo al problema delle sentenze che "costano", ad avviso dell'A., nulla è cambiato con il nuovo art. 81 Cost. in quanto l'ostacolo ad esse: «non può stare nella riserva del potere di spesa in favore degli organi della rappresentanza, perché questa obiezione proverebbe troppo, rendendo insuperabile la stessa counter-majoritarian difficulty [...], un giudice costituzionale che si considerasse vincolato a non adottare decisioni "costose", ritenendole riservate alla rappresentanza politica, confesserebbe di credere in un deficit della propria legittimazione, così compiendo un sostanziale suicidio istituzionale». Quanto all'inserimento del profilo del "costo" entro il bilanciamento, Egli sostiene la formula - come in parte si è anticipato nella nota 2 - di un "bilanciamento ineguale", poiché: «quando si bilanciano esigenze finanziarie e diritti fondamentali, quello che si può praticare è, tutt'al più, un bilanciamento ineguale, nel quale le prime soccombono sempre, salvo si dimostri che il loro sacrificio implica il parallelo sacrificio di altri ("controinteressati") diritti fondamentali». Sugli inconvenienti del bilanciamento operato nella sentenza in esame v. anche I. Ciolli, L'art. 81 della Costituzione: da limite esterno al bilanciamento a super principio, in forumcostituzionale.it, 26 maggio 2015, che ha scorto un bilanciamento "alla pari" tra risorse finanziarie e diritti costituzionali. Ripercorrendo i casi considerati dalla dottrina in cui l'art. 81 Cost. era stato utilizzato per valutare i "costi" delle sentenze e tale assunto aveva portato la Corte ad ammettere una certa gradualità nella protezione di diritti a prestazione, coniando l'espressione "diritto costituzionale condizionato", la naturale condizione della limitatezza delle risorse era avulsa da un vero e proprio bilanciamento eseguito in sede politica tra i vari interessi o beni costituzionalmente protetti. Infatti: «[...] Mai fino alla sentenza in commento, il rispetto dell'equilibrio di bilancio era stato considerato un principio costituzionale capace di prevalere in modo assoluto sulle altre norme di valore costituzionale, come quelle che disciplinano il funzionamento stesso della Corte, [...] ma anche di prevalere sul diritto alla tutela giurisdizionale che - almeno nei termini posti dalla decisione - è negata alle parti del processo a quo».

finanziario come *mezzo (tecnico)* rispetto a un *fine (economico-sociale)* più ampio.

Quanto ai primi, l'art. 81 Cost. non stabilisce come, dove e quando debbano essere reperiti, né come e dove debbano essere spesi; quanto ai secondi, non esprime quali debbano essere perseguiti, ma si pone a presidio della salvaguardia dell'effettività della realizzazione di quelli d'interesse pubblico che competono alla legislazione di spesa, fornendo indicazioni al Legislatore sul ruolo e sulle funzioni che, nelle intenzioni del Costituente, deve assumere l'attività finanziaria attraverso uno schema concettuale e di metodo fondato sulla individuazione, appunto, della sua *funzione* quale strumento di programmazione, stabilità e sviluppo del sistema socio-economico.

Per cui, il nuovo art. 81 Cost., in siffatta chiave sistematica, non va interpretato in funzione della realizzazione di scopi prettamente economici ("pareggio di bilancio"), bensì in funzione dei valori sottesi che deve tutelare, consacrati nell'art. 2 Cost., e della necessità, in coerenza con essi, di attivare e favorire il processo di trasformazione sociale le cui linee sono tracciate nell'art. 3 Cost.: priorità costituzionali che non possono essere invertite antepoendo l'esigenza di contenimento della spesa alla tutela dei diritti fondamentali, ma impegnando il *potere della borsa* a perseguire finalità connesse ai principi supremi dell'ordinamento condizionando parte delle scelte finanziarie.

Dai combinati delle disposizioni emerge la concezione della *finanza funzionale* che considera il bilancio come strumento correttivo dei cicli economici cui non è estraneo il *deficit spending* nel rispetto del presidio invalicabile dell'art. 126 TFUE che, a fronte della mutevolezza delle regole euro-fiscali, vieta non il deficit *tout court* ma i deficit *eccessivi*⁴⁵.

⁴⁵ Si evidenzia, in tal modo, la "funzione anticiclica" della finanza pubblica che attraverso la manovra della spesa pubblica contribuisce a correggere le fluttuazioni economiche ("congiuntura") per conseguire la stabilizzazione del reddito nazionale. In sostanza, la teoria abbatte gli assunti base della "finanza ortodossa" ("finanza neutrale" / "pareggio di bilancio"), sostituendoli con il deficit spending e la finanza anticiclica ("finanza eterodossa"). La concezione congiunturale della finanza pubblica riconosce a questa una funzione non più esclusivamente stabilizzatrice ma anche incrementativa del reddito nazionale e, per la rilevanza che assume rispetto ad esso, è definita, appunto, funzionale. Nel suo schema teorico, l'attività finanziaria è

Interrogandosi, dunque, sulla natura dell'equilibrio del bilancio nel quadro della nuova disciplina costituzionale, il valore che emerge è quello della particolare attenzione alla *stabilità e sostenibilità* finanziaria che hanno un ruolo centrale nella disciplina (anche) europea e che si realizzano attraverso l'apparato regolativo delle *fiscal rules* volto a porre sotto tutela le finanze pubbliche, il cui ruolo dominante, nel nostro contesto giuridico, è segnalato con un lessico variegato (pareggio; equilibrio; saldo strutturale; omt.; stabilità; sostenibilità), rimandando a una tavola di principi e interessi tutti rivolti a garantire la tenuta dei conti pubblici e degli equilibri finanziari, ora proiettati nella Carta.

Ma l'emersione di essi, che si contraddistinguono per una valenza meramente economico-finanziaria, non ha una propria autonomia nella trama costituzionale costituendone solo una delle sue componenti che non può, nel *case study* considerato, disgiungersi dall'impianto dei valori fondamentali né, tantomeno, comprimerne la portata.

La decisione della Corte, però, sembra affermare il contrario pur avendo considerato che il compito istituzionale affidatole richiede che la Costituzione sia garantita come un tutto unitario in modo da assicurare: «*una tutela sistemica e non frazionata di tutti i diritti e i principi coinvolti nella decisione*» poiché: «*se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe*

strumento di risoluzione dei problemi di lungo periodo con finalità di programmazione, stabilità e sviluppo del sistema socio-economico. La teoria, ideata da A.P. Lerner (The economic of control, N. Y., 1946), con il contributo del pensiero di A.H. Hansen (Fiscal policy and business cycles, N.Y., 1941), è posta a garanzia dell'interesse pubblico generale, ossia il "benessere" economico e sociale nel grado più elevato da realizzare soltanto attraverso un'attività finanziaria diversificata tra lo Stato e gli enti territoriali. La manovra di bilancio, la fiscal policy, si realizza quale manovra fiscale e di spesa pubblica e, quindi, attua una vera e propria politica di bilancio. Questo, a sua volta, va strutturato in modo da assolvere alla funzione di strumento di correzione degli andamenti economici poichè raffigurante il "telaio" dell'attività finanziaria. E' nel bilancio nazionale, infatti, che confluisce l'intera attività politico-economica e finanziaria che lo Stato pone in essere per compiere gli adattamenti richiesti dalle variazioni sia economiche sia sociali. In altri termini, le entrate e le spese fungono da fattori determinanti dell'indirizzo e dell'andamento dell'economia e l'attività finanziaria è uno strumento del volume del reddito nazionale e della sua stabilità, della distribuzione tra i vari gruppi sociali, dello sviluppo economico. Dalla comparazione tra le nozioni brevemente esposte e le norme ed i principi costituzionali che riguardano il ramo finanziario consegue che l'attività finanziaria recepita in Costituzione riflette anche la teoria del bilancio ciclico svolgendone i postulati ed ampliandone il campo d'intervento in quanto strumento di perequazione e coesione. Per approfondimenti v. L. Di Renzo, Politiche e istituti della finanza pubblica nazionale e europea, Napoli, 2007, p. 49 ss..

“tiranno” nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette», con la necessità di: «un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi».

E' proprio questa precisazione a suggerire un ulteriore oggetto di disamina.

In questo caso non si trattava di equiparare principi e diritti fondamentali che trovano la loro collocazione nella prima parte della Costituzione, ma questi con una disposizione sistemata nella seconda parte che contiene le regole fondamentali dell'organizzazione statale declinate in disposizioni relative al suo ordinamento e disciplinanti la formazione e il funzionamento degli organi di vertice ed i relativi rapporti. Gli enunciati della seconda parte sono, pertanto, “al servizio” della prima, potenziando i principi fondamentali e le sue norme.

Il principio di equilibrio di bilancio, invece, viene estratto dalle norme che presidiano il processo legislativo entrando in gioco quale limite alla sovranità del Legislatore a cui è rivolto; è la *sedes materiae* dell'art. 81 Cost., dunque, a delimitare il soggetto tenuto al suo rispetto non avendo la Corte né poteri né strumenti per incidere direttamente sulla formazione e sulla gestione del bilancio⁴⁶.

Eppure, essa ha ritenuto la salvaguardia dell'equilibrio il bene da tutelare maggiormente, alla stregua di un principio supremo, facendo addirittura prevalere l'art. 81 Cost. sui diritti fondamentali con un bilanciamento non ineguale ma, addirittura, contrastante con l'ordito costituzionale cui si è detto. E' come se l'Alto Consesso avesse usato la tecnica del *canone inverso* facendo muovere la voce conseguente in moto contrario rispetto alla voce antecedente, causando esiti della decisione ancor più incompatibili di quelli che l'hanno indotta a censurare la disciplina legislativa e ponendo, oltretutto, in secondo piano gli effetti di giustizia innovati dalla dichiarazione d'incostituzionalità con lesione del diritto alla tutela giurisdizionale che, almeno nei termini posti nella sentenza, è stato negato alle

⁴⁶ Cfr. R. Bin, Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi, in *Forum Quad. cost.*, cit..

parti del processo *a quo* con *vulnus* dell'art. 24 Cost. qualificato dalla stessa Corte uno dei principi supremi dell'ordinamento essendo: «*intimamente connesso con lo stesso principio di democrazia l'assicurare a tutti e sempre, per qualsiasi controversia, un giudice e un giudizio*»⁴⁷.

In tale contesto, la *ratio*, le direttrici essenziali e gli obiettivi di cui alle regole dell'art. 81 Cost., considerando il "rapporto" tra entrate e spese e la "sostenibilità" del debito, sembrano attenere ed impattare soltanto sul "modo" di finanziamento" tacendo sui "metodi" di attuazione dei valori costituzionali. La norma dice, infatti, soltanto che la legislazione ed i valori costituzionali ad essa sottesi non possono essere realizzati *squilibrando* il bilancio, ma non che "ragioni di bilancio" possano, in assoluto, impedire di attuarli.

Ogni manovra che tuteli un valore costituzionale comportando maggiore spesa o minore entrata può rispettare l'equilibrio di bilancio attraverso non una manovra *aggiuntiva* ma *correttiva* tagliando, cioè, una spesa o prevedendo una maggiore entrata equivalenti. Sono queste ad impattare, eventualmente, sui valori costituzionali ed è, pertanto, con esse che deve compiersi la ponderazione sostanziale (non con l'equilibrio di bilancio)⁴⁸.

A questi elementi, tuttavia, la Corte non fa riferimento né indaga esattamente sulla nozione di equilibrio da cui avrebbe potuto dedurre che non erano i "rimborsi" a poter violare la regola fondata sull'unitarietà e globalità del bilancio.

Dunque, rispetto alla lesione di un limite quantitativo, qual è il vincolo del pareggio, tutte le misure di spesa si collocano su un medesimo piano, non sono differenziabili, perché nessuna, singolarmente, è capace di determinare la detta violazione. Solo se la singola misura si somma alle altre che con essa convivono si realizza lo "sbilancio" e non è compito della Corte selezionare dove e come "tagliare" per riportarlo in equilibrio altrimenti precede il Legislatore⁴⁹.

⁴⁷ V. Corte cost., sent. n. 238/2014.

⁴⁸ Cfr. A. Marcheselli, in Id. - S.M. Ronco, L'"incostituzionalità differita" della c.d. Robin Tax, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di "teratogenesi" giuridica, in consulta online, fasc. III, 2015. Secondo l'A. la sentenza appare carente sotto la ponderazione dei tratti fondamentali del diritto finanziario.

⁴⁹ G. Scaccia, La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio, in Riv. AIC, n. 3/2012, ha

A fronte delle dette difficoltà d'individuazione ed utilizzo del nuovo parametro cui rapportare il giudizio di costituzionalità si auspica (ed agevolmente pronostica), sulla scia delle vivaci reazioni critiche sulla sentenza, una rinnovata attenzione ed interpretazione sulla portata dell'art. 81 Cost..

Traspare, infatti, la mancata consapevolezza nella decisione dei gravi problemi di controllabilità giuridica della materia data dalle complessità tecniche del giudizio⁵⁰ che necessitano nuovi approcci nel definire natura e portata anche del principio di sostenibilità del debito pubblico dal momento che il Legislatore non lo ha fissato in generale ma ne ha puntualmente disciplinato sia la fonte sia il contenuto⁵¹.

affermato che l'effettività della garanzia giurisdizionale della regola del pareggio ex art. 81 Cost. appare per più versi accidentata e ciò non è dovuto ad elementi di casualità, ma rappresenta, in qualche misura, il riflesso di una quasi inevitabile scarsa coercibilità giuridica delle norme costituzionali sul bilancio. La debolezza del controllo costituzionale è diretta conseguenza della complessità degli accertamenti tecnici e delle analisi econometriche necessarie per stabilire se una certa misura di extra-disavanzo sia capace di rimediare ai danni causati da "eventi eccezionali". Il Giudice delle leggi, infatti, non potrebbe stabilire che una riduzione delle spese correnti sia da preferire al ricorso all'indebitamento oppure all'aumento dell'imposizione fiscale in quanto misura "più lieve" - nei termini del controllo di proporzionalità - se non violando i limiti esterni delle proprie attribuzioni costituzionali e invadendo il terreno riservato alle opzioni politico-legislative. Non sono, perciò, lontane dal vero le teorie dottrinali che, senza mezzi termini, hanno sostenuto che il diritto del bilancio - in quanto in esso pulsa il cuore della vita statale e prendono forma normativa i presupposti dell'esistenza dello Stato - è un diritto a prescrittività dimidiata, a coercibilità ridotta, tanto da configurarsi come una sorta di soft law operante all'interno dello Stato-apparato, ma improduttivo di effetti nei confronti dello Stato-comunità e dei privati in particolare.

⁵⁰ L'attenzione della Corte, invero, non era mai mancata sugli effetti concreti delle proprie pronunce sugli equilibri di bilancio. In tema di supporto tecnico-finanziario per le decisioni in cui sia imprescindibile la valutazione del dato economico o contabile, nel 1995 era stato istituito l'Ufficio per la documentazione e quantificazione finanziaria all'interno dell'ora soppresso Servizio Studi. Ove intendesse svolgere accertamenti in proprio, senza acquisire atti da altri organi, basterebbe, quindi, ricostituire l'Ufficio per compiere indagini finalizzate a quantificare gli effetti nell'ordinamento del costo di una pronuncia di accoglimento, oppure far ricorso a strumenti quali le ordinanze istruttorie per avere le informazioni di natura tecnica necessarie ad orientare le decisioni in vista dell'esigenza d'individuare l'ammontare dell'onere di spesa pubblica conseguente. In questa seconda ipotesi, la Corte, utilizzando dati in via istruttoria, potrebbe porsi al riparo da eventuali dissensi e critiche trovando fondamento in documenti pubblici. Cfr. S. Scagliarini, *La quantificazione degli oneri finanziari delle leggi tra Governo, Parlamento e Corte costituzionale*, Milano, 2006. Sempre rispetto alle "ricadute finanziarie" delle sentenze sembra opportuno considerare che, per dare più solido fondamento alle scelte operate dalla Consulta, un ruolo di supporto può esser dato dalla Corte dei conti o dall'Ufficio parlamentare di bilancio, come si chiarisce più avanti nel testo.

⁵¹ In tal senso non appare chiarificatrice la sent. n. 88 cit. in cui la Corte aveva iniziato ad occuparsi della problematica non fornendo, però, indicazioni sui principi in materia o interpretazioni sulla natura giuridica del vincolo dell'equilibrio finanziario nel rinnovato quadro costituzionale,

Con tali considerazioni non si vuol certo affermare che la Consulta debba trascurare il "costo finanziario" derivante dalle proprie sentenze ma porsi il problema di come conciliare due opposte esigenze: ristabilire la tutela dei diritti compromessi salvaguardando l'equilibrio finanziario quando una pronuncia di accoglimento, finalizzata a preservare le esigenze finanziarie statali, comporta la caducazione di un diritto costituzionalmente garantito la cui soddisfazione implica una spesa pubblica.

Nella decisione, però, non sono stati reputati necessari i poteri istruttori, ritenendosi sufficienti i dati contenuti in documenti ufficiali o nella legislazione finanziaria; se, invece, la Corte si fosse rivolta all'Ufficio parlamentare di bilancio⁵² per acquisire informazioni e chiarificazioni sui criteri di contabilizzazione degli effetti finanziari derivanti dalla declaratoria d'illegittimità avrebbe ottenuto un'illustrazione del pareggio meglio definita giuridicamente e la preoccupazione di alterare il livello del saldo strutturale nel 2015 per la maggiore spesa data dal pagamento dei rimborsi della "Robin Tax" non sarebbe rientrata nel calcolo poichè misura *una tantum*⁵³ finanziata dalle disponibilità di bilancio e con la procedura di

limitandosi ad affermare che: «il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla legge cost. n. 1 del 2012 ha dunque una sua interna coerenza e una sua completezza, ed è pertanto solo alla sua stregua che vanno vagliate le questioni di costituzionalità sollevate nei confronti della legge». V. anche nota n. 37 .

⁵² L'Upb, istituito dall'art. 5, c. 1, lett. f), l. n. 242/2012, è un organismo indipendente che svolge analisi e verifiche sulle previsioni macro-economiche e di finanza pubblica dell'Esecutivo e valuta il rispetto delle regole di bilancio sia nazionali sia europee. In particolare, esso valida le previsioni del Governo contenute nei documenti di programmazione e gli andamenti finanziari (anche per sotto-settore); verifica l'osservanza delle regole di bilancio, l'attivazione e l'utilizzo di alcuni degli istituti previsti dal nuovo quadro delle regole UE (in particolare, il "meccanismo correttivo" e l'autorizzazione in caso di "evento eccezionale"), la sostenibilità finanziaria nel lungo periodo. Si occupa, poi, di ulteriori temi rilevanti ai fini delle dette attività anche divulgando elementi informativi.

⁵³ Ai fini della quantificazione del saldo strutturale, difatti, le somme erogate a tale titolo possono essere così trattate nella misura in cui gli effetti siano transitori e derivanti da fattori imprevisi oppure da misure finalizzate a conseguire effetti positivi temporanei. Tali rimborsi potevano, dunque, essere esclusi dal calcolo del saldo strutturale non incidendo né sul raggiungimento dell'OMT, espresso in termini strutturali nel braccio preventivo del PSC, né sul percorso di avvicinamento ad esso. Detta impostazione è stata confermata dalla Commissione europea nell'assessment del "Programma di Stabilità 2015" del 27 maggio u.s.. Per quanto riguarda gli importi arretrati il Reg. SEC2010 e il suo "Manuale attuativo" prevedono che il momento della registrazione corrisponda a quello in cui i ricorrenti acquistano il diritto; per cui, le dette somme devono essere contabilizzate nel 2015. Cfr. Reg. UE n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 maggio 2013 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, paragraf. "Sentenze di tribunali"; Eurostat, Manual on Government Deficit and Debt -

cui all'art. 17, c. 13, l. n. 196/2009 che prevede l'attivazione di una manovra, appunto, *correttiva*, promossa dal Ministro dell'economia nei casi in cui si verificano o sono prevedibili "scostamenti" derivanti da pronunce suscettibili di determinare oneri per la finanza pubblica⁵⁴.

Nella fattispecie esaminata, tutto quanto sin'ora si è detto appare, poi, ancor più significativo perché si trattava d'intervenire in materia tributaria ove a contrapporsi sono, da un lato, il contribuente e, dall'altro, il Legislatore che, in tempi di crisi economica, è maggiormente indotto a far prevalere l'interesse fiscale su altri principi che in situazioni ordinarie connotano il reciproco rapporto.

La motivazione del Giudice costituzionale, per questo particolare aspetto, non appare "solida": il mero rispetto dell'art. 81 Cost. nel caso di specie diventa *principio tiranno* vanificando la tutela dei diritti del contribuente che aveva portato all'accoglimento della questione d'incostituzionalità sollevata nel processo principale.

Se, poi, si tiene presente che l'influenza determinata dalle conseguenze finanziarie sugli equilibri di bilancio che una pronuncia di mero accoglimento avrebbe prodotto non è stata evocata dalla Corte nelle due successive sentenze d'incostituzionalità anticipate nelle prime pagine di queste note⁵⁵, di notevole

Implementation of ESA 2010, 2014.

⁵⁴ Anche se non sembra esservi una regolamentazione esplicita in tal senso, vi sono già stati effetti di sentenze valutati quali misura *tantum*. Si pensi, ad es., ai rimborsi dovuti in seguito alla sentenza della Corte di Giustizia che aveva dichiarato illegittima l'indetraibilità dell'Iva sulle auto aziendali indicata dalla disciplina europea (C-228/05, 4 settembre 2006).

⁵⁵ Ci si riferisce, più dettagliatamente, all'illegittimità costituzionale delle leggi del "Governo Monti" che bloccavano - rispettivamente negli artt. 24, d.l. n. 201/2011 e 16, d.l. n. 98/2011 - la perequazione automatica delle pensioni per i trattamenti oltre tre volte il minimo e l'adeguamento retributivo degli stipendi del pubblico impiego per il "congelamento" della contrattazione collettiva. Le disposizioni, avendo una motivazione di contenimento e riduzione della spesa pubblica per la contingente situazione finanziaria relativa all'erogazione di prestazioni sociali in ragione dell'obbligo costituzionale di raggiungere l'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese di bilancio in opposizione ai requisiti di protezione dei diritti fondamentali dell'individuo, avrebbero potuto sollecitare la Corte ad esprimersi sul "giusto equilibrio" tra esigenze generali della comunità e requisiti di protezione dei diritti fondamentali del singolo, fornendo chiarimenti sul ruolo del pareggio di bilancio ex art. 81 Cost. a fronte di sentenze di spesa. Invece, a tale vincolo ha solo accennato nella prima sentenza e non vi è stato alcun riferimento nella seconda. La Corte, probabilmente, sconta la difficoltà di misurarsi con il vincolo del pareggio quando è chiamata a verificare la legittimità costituzionale delle norme con i fondamenti macroeconomici nella proiezione delle finanze pubbliche. Si può riconoscere di una legge l'indicazione delle fonti di copertura per il finanziamento di nuovi diritti o prestazioni sociali, cioè l'impatto tecnico e

impatto finanziario determinando effetti immediati per le casse erariali, viene ancora più in luce la singolarità della decisione in una fase che rappresenta solo gli ultimi episodi del tormentato rapporto con il Legislatore nella delicata materia delle sentenze di spesa e che porta a chiedersi quale tra essi rappresenti effettivamente la giustizia costituzionale⁵⁶.

Ma la sentenza di cui si è trattato non è un'additiva di una prestazione e ha dichiarato incostituzionale la maggiorazione dell'aliquota Ires come specificato; non è, pertanto, una sentenza "di spesa" colpendo un'imposizione fiscale illegittima *ab origine* e che, a seguito dell'accoglimento, impone la tutela del diritto compresso ed eventuali ripristini e/o risarcimenti per reintegrare quanto violato.

Nel caso di un'imposizione fiscale illegittima originaria, il contribuente-ricorrente ha il diritto di ottenere la restituzione di quanto pagato con obbligo dell'Agenzia delle Entrate di restituire l'imposta e tanto si estende anche ad altri

finanziario delle misure all'interno dei capitoli di bilancio dedicati ma non l'incasellamento di quelle misure nelle esigenze di contenimento della spesa e di equilibrio economico di per sé dinamiche ed imprevedibili poichè correlate ad una crescita solo in parte ponderabile e per le quali il Legislatore ha assoluta discrezionalità di manovra.

⁵⁶ Il quesito è posto in questi termini da A. Morrone, Ragionevolezza a rovescio: l'ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale, in *federalismi.it*, n. 10/2015, che giunge poi a conclusioni inverse rispetto a quelle che si assumono nel testo confrontando la sen. n. 70 con la n. 10 che considera opposte per l'antiteticità delle affermazioni circa il valore costituzionale dell'art. 81. L'A., infatti, si chiede: «Quale sarebbe il punto di vista della Corte costituzionale nella difficile e per nulla scontata questione relativa al bilanciamento tra diritti di prestazione sociale ed equilibrio economico-finanziario? Che cosa giustifica la mancata restituzione ai contribuenti di un'imposta di un valore stimato intorno a 6,3 miliardi di euro e, invece, il mancato risparmio di spesa di 21 miliardi di euro, che espone il Governo a recuperare le risorse corrispondenti da restituire ai pensionati, con conseguente necessità di rivedere gli equilibri di bilancio prestabiliti e concordati con le istituzioni europee nella legge di stabilità appena approvata?». Aver ignorato l'art. 81 Cost. rappresenta: «l'ingiustizia della sentenza in quanto al posto del bilanciamento è stabilito un ordine gerarchico di valori sbilanciato a tutto vantaggio dei diritti previdenziali: diritti dei quali è affermata la supremazia assoluta sulle concorrenti, non ponderate, esigenze di solidarietà e di eguaglianza sottese alla manovra finanziaria presupposta dalla "legge Monti", c.d. Salva Italia. Anzi, l'una e l'altra, quelle stesse esigenze sono utilizzate proprio per radicare quella gerarchia assiologica». Sulla preminenza dell'equilibrio di bilancio inteso come principio equilibratore per la soddisfazione dei diritti in quanto "finanziariamente condizionati" cfr. A. Anzon Demmig, Una sentenza sorprendente. Alterne vicende del principio dell'equilibrio di bilancio nella giurisprudenza costituzionale sulle prestazioni a carico del pubblico erario, in *osservatorio AIC*, settembre 2015. Contra, condividendo l'impostazione della decisione e giustificando l'omessa considerazione del principio ex art. 81 Cost. ed il dispositivo integrale di annullamento, G.M. Salerno, La sentenza n. 70 del 2015: una pronuncia non a sorpresa e da rispettare integralmente, in *federalismi.it*, n. 10/2015, nonché M. Esposito, Il decreto-legge in-attuativo della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale, in *osservatorio AIC*, maggio 2015.

soggetti, nella medesima situazione, ricorrendone i presupposti.

Non si tratta, perciò, di effetti di per sé incompatibili con la Costituzione ma di obblighi restitutori che possono avere un impatto più o meno forte sul bilancio pubblico a seconda di diverse variabili. In altri termini, lo stato della finanza pubblica è un dato che il Giudice costituzionale non può né modificare né sanzionare ma deve solo eventualmente comminare le modalità con cui il Legislatore ha operato le sue scelte all'interno di un dato contesto economico.

Il diritto alla restituzione di una somma percepita indebitamente dallo Stato è ben diverso dal diritto di ricevere una prestazione a carico della P.A., per cui il tema delle sentenze costituzionali che "costano" pare avulso dalla decisione. E quand'anche la si volesse considerare una sentenza di spesa⁵⁷, si tratterebbe di una riferita a spese che per loro natura non possono essere subordinate ad un limite finanziario al contrario di altre tipologie su cui può intervenire un vincolo di tale natura quale limite massimo.

Per le spese non limitabili in termini finanziari, in parte corrispondenti a diritti soggettivi, per le quali è ipotizzabile soltanto una "previsione", l'eventuale sfondamento del tetto di spesa non può giustificare la cessazione dell'efficacia delle disposizioni normative ed il d.l. n. 194/2002 - c.d. "Decreto taglia-spesa" - ha previsto a tal fine l'introduzione di una specifica clausola di salvaguardia per la compensazione di eventuali eccessi.

Per quanto argomentato, sembra che il Giudice costituzionale - pur consapevole della peculiarità che avrebbe introdotto non retroagendo gli effetti della pronuncia in una circostanza del tutto diversa rispetto a quelle richiamate in casi precedenti ove la deroga alla retroattività era stata utilizzata e riguardanti giudizi su disposizioni censurate per la limitazione delle garanzie di un diritto ad una prestazione, limitazione giustificata, appunto, da esigenze "funzionali" o di bilancio⁵⁸ - abbia optato per limitare gli effetti della declaratoria d'illegittimità

⁵⁷ Tal è per C. Padula, Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze 10 e 55 del 2015, in *federalismi.it*, n. 19/2015.

⁵⁸ E' la stessa Corte ad ammettere che la graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni d'illegittimità costituzionale operata in passato ha riguardato: «alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del

costituzionale sul piano del tempo attenendosi, pur non evidenziandolo, tanto nel *ritenuto in fatto* quanto nel *considerando in diritto* a quanto auspicato dalla difesa erariale.

L'Avvocatura dello Stato aveva, infatti, chiesto in via subordinata, qualora si fosse giunti a una dichiarazione d'illegittimità costituzionale della "Robin Tax", di escludere la retroattività degli effetti della sentenza di accoglimento per non esporre il bilancio statale alle richieste di rimborso delle imprese interessate pari a circa sette miliardi di euro più interessi⁵⁹.

L'accoglimento di tanto ha determinato la scelta della tecnica decisoria utilizzata dalla Corte portandola ad una sua "teorizzazione" per individuarne i criteri regolatori seppur calati in un caso avulso dalle sentenze costituzionali che "costano".

Le criticità conseguentemente emerse e le alterne recenti vicende del principio dell'equilibrio di bilancio nella giurisprudenza costituzionale non solo, come si è annotato, hanno occupato il dibattito dottrinale, ma anche dimostrato l'attuale difficoltà nel riuscire a dare risposte coerenti su questioni da cui possono scaturire significativi oneri finanziari sul bilancio dello Stato, confermando che si è di fronte ad una nuova fase per il diverso e più significativo rilievo che la norma novellata è destinata ad assumere nei giudizi innanzi alla Consulta.

A tale ultimo profilo, tuttavia, non sembra fornire adeguate soluzioni la proposta

1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988)».

⁵⁹ L'assegnatario della causa, l'avv. P. Gentili, Sulla sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale, in *Rass. Avv. Stato*, n. 4, ottobre - dicembre 2014, p. 105 ss., ha scritto: « [...] l'imposta è in vigore dal 2008, e il gettito medio è stato di 1 miliardo all'anno [...]. Su mia richiesta subordinata, formulata per l'ipotesi in cui la questione fosse stata ritenuta fondata (la sentenza non lo dice, ma risulta dagli atti), la Corte costituzionale ha deciso di escludere la retroattività degli effetti della sentenza di accoglimento (vi era già un precedente, ma non di carattere finanziario). In tal modo, ribadisco su richiesta dell'avvocatura, abbiamo evitato rimborsi a favore dei petrolieri e simili per almeno 7 miliardi. Non solo. Abbiamo ottenuto anche una sentenza che per la prima volta, allineando la nostra Corte costituzionale a quella tedesca e alla Corte di giustizia UE, che da sempre esercitano il potere di determinazione temporale degli effetti delle loro pronunce, specifica con puntuale e pregevole motivazione casi e presupposti di esercizio di tale delicato, ma indispensabile potere. È indubbiamente una pietra miliare nella giurisprudenza costituzionale, e possiamo essere soddisfatti di avervi contribuito in modo non secondario. [...] Per ora, accontentiamoci di avere evitato un danno emergente enorme. Per il lucro cessante c'è tempo. E abbiamo un raro esempio di sentenza basata su una ricostruzione della "Costituzione economica" e non sui formalismi concettuali».

contenuta nel d.d.l. A.S. -1952⁶⁰, presentato al Senato il 9 giugno u.s. - "Modifiche alla legge 11 marzo 1953, n. 87, e alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di istruttoria e trasparenza dei giudizi di legittimità costituzionale" - che, prendendo in considerazione le "conseguenze finanziarie" delle decisioni del Giudice delle Leggi, incide su aspetti importanti relativi alla sua funzione. Il concetto che lo ispira, infatti, è che tutto il nostro sistema istituzionale debba essere vincolato al rispetto formale e sostanziale dei vincoli posti dall'art. 81 Cost. in quanto direttamente collegati all'appartenenza dell'Italia alla UE e nella *relazione* illustrativa si precisa che questi non possono essere ignorati (neppure) dalla Corte che deve farsi carico del rispetto del pareggio di bilancio e del divieto d'indebitamento; di fatto, si tratta di un tentativo di limitarne le prerogative per evitare altre sentenze con effetti retroattivi, finendo con l'elevare l'irretroattività a regola generale per tutelare il principio come accaduto, appunto, per la decisione sulla "Robin Tax".

La motivazione della proposta non casualmente, muove proprio dagli interrogativi e dall'allarme nel Governo⁶¹ suscitati da questa sentenza nonostante,

⁶⁰ L'A.S., d'iniziativa dell'on. L. Lanzilotta, prevede che quando la soluzione della questione di costituzionalità possa implicare maggiori oneri o minori entrate per i bilanci pubblici la Corte «può chiedere all'Ufficio parlamentare di bilancio una relazione sugli effetti finanziari dell'eventuale dichiarazione di illegittimità costituzionale», in quanto deve giudicare «oltre che sulla base degli elementi forniti da una delle parti del processo. anche tenendo conto delle valutazioni di un organismo indipendente e scientificamente autorevole». La proposta di legge conferisce, peraltro, la base giuridica ad un principio già affermato dalla giurisprudenza costituzionale e, cioè, la facoltà di disporre la non retroattività della dichiarazione d'illegittimità modificando (non solo) l'art. 30, c. 3, l. n. 87/1953, ma aggiungendo la facoltà di disporre «di una diversa modulazione dell'efficacia nel tempo della stessa decisione, a tutela di altri principi costituzionali». Allo stesso fine, il ddl introduce l'istituto della dissenting opinion, ossia la possibilità di rendere pubblico il parere contrario di uno o più giudici pubblicando le motivazioni in calce alla decisione per garantire la trasparenza della discussione ed aumentare la legittimazione della stessa Corte. Si prevede, ancora, che l'Esecutivo quando verifica, sulla base di una specifica relazione dell'Upb, che dall'attuazione di sentenze definitive (di organi giurisdizionali o) della Corte possano derivare oneri non contabilizzati nei bilanci approvati, può adottare le iniziative legislative necessarie per garantire il rispetto dell'art. 81 Cost., che dovranno «indicare modalità e tempi della loro esecuzione tali da assicurarne la coerenza con le norme costituzionali in materia di equilibrio dei bilanci pubblici».

⁶¹ Il Ministro dell'Economia P.C. Padoan in un'intervista a La Repubblica del 22 maggio u.s. sulla vicenda relativa al "bonus dell'indicizzazione delle pensioni" si è detto "perplesso" per il fatto che: «la Corte costituzionale sostiene di non dover fare valutazioni economiche sulle conseguenze dei suoi provvedimenti e che non c'era una stima dell'impatto [...]. Se ci sono sentenze che hanno un'implicazione di finanza pubblica, deve esserci una valutazione dell'impatto [...]. Spero che in futuro l'interazione con il Governo e l'Avvocatura sia più fruttuosa quando ci sono implicazioni per

come in apertura di queste note si è detto, il Presidente della Corte abbia dichiarato che si è trattato di una decisione riguardante “un caso di specie” oltre il quale l'effetto retroattivo delle sentenze costituzionali rimane intangibile.

Per converso, nell'A.S. cit. le implicazioni del nuovo quadro costituzionale rivestono carattere generale riguardante l'equilibrio che il Giudice costituzionale deve garantire tra i diritti tutelati in Costituzione, da una parte, e i vincoli e i principi che la stessa pone in materia di bilancio, dall'altra; vincoli e principi che sono posti anch'essi per assicurare la sostenibilità del soddisfacimento dei diritti costituzionali nel medio e lungo periodo. Dunque, diritti costituzionali a prestazioni e tutele pubbliche (affermati nella Parte I della Costituzione), non assoluti ma relativi, da graduare nella misura e nel tempo del loro soddisfacimento per risultare in equilibrio rispetto agli altri valori costituzionali protetti dall'art. 81 Cost..

Affermazioni forti che, mirando all'azzeramento della retroattività in nome del “nuovo” articolo, paiono segnare il punto più estremo di compatibilità delle sentenze costituzionali con le regole, anche legislative, che presiedono la loro efficacia tipica; si tratta di una questione notevole che offrirà alla Corte nuove occasioni per interrogarsi se esso abbia un rilievo costituzionale tale da bloccare l'efficacia nel passato delle sentenze “costose” oppure lo acquisisca solo quando la sua violazione sia strumentale alla lesione di altri diritti costituzionali nell'ambito dei quali le esigenze finanziarie dovrebbero «*soccombere salvo si dimostri che il loro sacrificio implica il parallelo sacrificio di altri “controinteressati” diritti fondamentali*»⁶².

In altre parole, dovrà arrivare a definire fin dove può estendersi l'esigenza di garantire la stabilità del sistema economico complessivo tenendo, però, presente che la stabilità tra spese ed entrate può essere conseguita in base a variazioni di bilancio che si rendano costituzionalmente necessarie per ripristinare un diritto

la finanza pubblica». Queste parole mostrano rilevanti “frintendimenti” sulla funzione svolta dalla Consulta.

⁶² E' questo un punto ampiamente sottolineato da M. Luciani, cit., al quale si devono riflessioni e frasi virgolettate in questa parte del testo.

costituzionale violato.

In questo contesto, per ora frammentario, il Giudice delle leggi sta cercando di mettere ordine con decisioni non ancora allineate ma da cui dovranno emergere criteri effettivi cui dovrà attenersi il Legislatore per assicurare la garanzia dei diritti costituzionali in una situazione di crisi economica e di limiti alle spese, non compiendo mediazioni sul piano socio-economico e/o dirottando risorse in ragione d'interpretazioni non sorrette in via esclusiva da criteri ed argomentazioni prettamente giuridiche; tanto più quando, come nel caso esaminato, ha "contribuito" al pareggio di bilancio con disposizioni dichiarate incostituzionali e che, pertanto, non avrebbero dovuto sfuggire a censure sugli effetti *pro praeterito* in ragione del ruolo "terzo" rispetto a Governo e Parlamento.

Certo, si è trattato di una sentenza dibattuta in dottrina e discordante in sede giurisprudenziale come ha mostrato l'epilogo della vicenda ove la manipolazione temporale operata è stata disattesa alla ripresa del processo principale mostrando la "resistenza" del giudice chiamato a dar seguito alle sue pronunce (accaduto anche per l'attuazione legislativa parziale della sent. 70/2015⁶³). Tuttavia, qualificare tali evenienze come isolate o quali deviazioni patologiche dal circuito delle garanzie costituzionali appare riduttivo ed è indispensabile che le decisioni della Corte s'inseriscano, per quanto possibile, armonicamente e senza forzature nel tessuto dell'ordinamento.

Proprio rivalutando giuridicamente la distinzione tra le nozioni di *pareggio* ed *equilibrio*, l'Istituzione può allora trovare un'importante chiave interpretativa della l. cost. n. 1/2012 e, pertanto, assumere la chiara consapevolezza che *pari non sono*⁶⁴; questa è la questione essenziale per individuare il giusto metodo di analisi della riforma ponderando i tratti fondamentali del diritto finanziario e tributario.

⁶³ V. anche nota n. 55.

⁶⁴ L'espressione, sotto il profilo prettamente finanziario-contabile, è di M. Degni, Bilancio dello Stato: pareggio e equilibrio pari non sono, in blitzquotidiano.it, 21 marzo 2012.