

**LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE IN MATERIA
TRIBUTARIA.**

di
AUGUSTO FANTOZZI

1. Il tema che mi è stato affidato è particolarmente ampio perché la materia tributaria è fortemente presente nella giurisprudenza della Corte fin dalle sue prime sentenze e dunque è pressoché impossibile riassumerla in un tempo e in uno spazio così brevi.

Dovrò quindi procedere ad alcune delimitazioni e precisazioni.

Per una prima delimitazione faccio integrale rinvio alle pregevoli relazioni contenute nel bel volume *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di Leonardo Perrone e Claudio Berliri, Giappichelli, 2006 che per la celebrazione dei 50 anni della Corte Costituzionale ha fatto il punto da diverse prospettive, su tutta la giurisprudenza di quel periodo.

Per una seconda delimitazione rinvio alle interessanti relazioni esposte nel *Seminario Giudici comuni e Corte Costituzionale*, tenuto in questa sede nei giorni 23-25 novembre 2015 per celebrare i 60 anni della Corte, nelle quali la giurisprudenza costituzionale anche nei suoi rapporti con le corti sovranazionali è stata esaminata sotto il profilo processuale e della tipologia delle decisioni adottate.

Tenendo ben presenti questi due limiti, svolgerò dunque la mia relazione per un verso segnalando l'evoluzione della giurisprudenza della Corte in campo tributario nel corso della sua intera attività sulla base delle sentenze che a me paiono particolarmente indicative delle linee di sviluppo;

per altro verso cercherò di richiamare i diversi strumenti processuali (e le ragioni di essi) utilizzati dalla Corte per realizzare le linee ora continue ora discontinue della propria giurisprudenza. L'articolazione degli strumenti processuali utilizzati (sentenze interpretative di accoglimento e di rigetto, varie forme di inammissibilità o irrilevanza, le sentenze manipolative e additive di principio o meno, il ricorso all'interpretazione adeguatrice, al diritto vivente) incide infatti sulla soluzione delle questioni, che talora si ripresentano, e consente alla Corte di mantenere linee ideali di continuità o di discontinuità nella propria giurisprudenza naturalmente condizionata dal modo in cui viene proposto il quesito di costituzionalità ma anche dal mutare dei tempi e, nella nostra materia, dalle ragioni fiscali di stabilità dell'ordinamento e di protezione del gettito.

La mia attenzione si rivolgerà quindi in particolare alla giurisprudenza degli ultimi dieci anni e alle linee che da questa emergono non senza qualche sguardo indietro alle più significative sentenze del precedente periodo che consentano, rispetto a queste linee, di valutare profili di continuità o di discontinuità.

In definitiva, sia pure nella prospettiva di analisi sopra indicata, mi limiterò a sottolineare l'evoluzione complessiva della giurisprudenza costituzionale in materia tributaria e ad estrarre da questa gli spunti che mi consentano di esaminare più da vicino le principali problematiche tributarie postesi negli ultimi dieci anni.

2. Le norme della Costituzione assunte a parametro di valutazione da parte della Corte nella materia tributaria sono fondamentalmente gli articoli 3, 23 e 53.

Nei primi tempi del proprio funzionamento, quando la Corte ha dovuto sgombrare il nostro diritto tributario dai residui del precedente regime, frequenti sono anche le sentenze che si richiamano alle norme sui diritti fondamentali delle persone, ai rapporti etico-sociali, ai rapporti economici.

Nella fase di affermazione del vigente assetto del contenzioso tributario e della tutela giurisdizionale dei diritti, frequenti sono le sentenze che si richiamano agli artt. 24, 111, 113 della Costituzione così come, prima e dopo la riforma del Titolo V, sono frequenti le sentenze emesse con riguardo agli artt. 117 e 119 della Costituzione.

Nell'epoca più recente della crisi della finanza pubblica e dell'economia in genere sono frequenti le sentenze che richiamano le esigenze di stabilità del bilancio e dunque l'art. 81 così come la rilevanza costituzionale del trattato UE e della Convenzione CEDU hanno moltiplicato il numero di sentenze che si rifanno all'art. 117 comma 1 della Costituzione e alle norme di questi trattati.

2.1. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte Costituzionale in materia tributaria è stata sommariamente distinta in tre fasi.

In una prima fase la Corte ha concorso a delineare le basi concettuali della nostra materia attuando i principi del consenso e del concorso posti a base della Carta attraverso, da un lato, l'eliminazione di residui del previgente regime palesemente lesivi delle libertà individuali o delle libertà economiche o ancora della tutela giurisdizionale dei diritti.

La *reductio ad constitutionem* del diritto tributario (pre)vigente è condotta in un primo momento dalla Corte soprattutto con riguardo al principio del consenso contenuto nell'art. 23.

Sono così numerose le sentenze (4, 30, 47/1957, 36/1959 e quindi la fondamentale 51/1960) che dichiarano non fondata la questione di costituzionalità ma stabiliscono che il precetto costituzionale è rispettato quando la legge che prevede l'imposizione pur non fissandone il massimo, determini criteri, condizioni, limiti e controlli idonei ad evitare che la discrezionalità del legislatore trasmodi in arbitrio.

La riserva relativa di legge è rispettata quando siano definiti con atto avente forza di legge gli elementi essenziali dell'imposizione (presupposto, soggetti passivi, criteri di determinazione della base imponibile) 4/1957, 157/1986, 15/1964, 210/1971.

Sintomatica è la giurisprudenza sugli sconti farmaceutici che evolve dall'esame del parametro *ex art. 23* all'affermazione della natura tributaria dell'istituto ponendo le basi, come vedremo per la definizione di tributo: si vedano le sentenze 70/1960, 92/1972.

Evoluzione analoga ha avuto la giurisprudenza della Corte sul canone RAI: dopo l'originaria affermazione che si trattasse di una prestazione imposta/tassa sindacata sotto il profilo dell'art. 23 (81/1963), in tutte le successive sentenze la Corte ne ha affermato la natura di imposta esaminata soprattutto sotto il profilo della compatibilità con l'art. 53 (535/88, 284/2002).

Simile evoluzione offre anche la giurisprudenza in tema di assistenza sanitaria: qui la Corte si è mossa ripetutamente con sentenze monito partendo da una concezione della natura paracommutativa delle prestazioni e pervenendo ad un sempre più marcato carattere fiscale "atto a far corrispondere nella spesa sanitaria il sacrificio contributivo di tutti con criteri solidaristici a favore dei meno abbienti" (167/86, 431/87, 534/89, 256/92).

Con riguardo al principio e alla misura del concorso espressi nell'art. 53, dopo una iniziale derivazione di esso dal principio di uguaglianza con la formula "a presupposti uguali imposizione uguale, a presupposti diversi imposizione diversa..." la Corte si rese conto che questa non consentiva un controllo efficace posto che le diverse fattispecie erano strutturate diversamente dal legislatore almeno in ragione della disciplina prevista per esse di volta in volta (120/72, 104/85, 25/2000).

Inizia così negli anni sessanta una cospicua giurisprudenza della Corte che abbandona, nel sindacato *ex art. 53*, il riferimento al presupposto del tributo come fonte della obbligazione tributaria e lo qualifica progressivamente come fatto manifestativo della capacità contributiva che il legislatore vuole colpire (45/64, 77/67).

Superando il riferimento alla consistenza patrimoniale e ai mezzi occorrenti a far fronte al tributo, la Corte ha elaborato la nozione di capacità contributiva come espressione di forza e potenzialità economica in una serie infinita di sentenze: 45/64, 16/65, 89/66, 97/68, 91/72, 120/72, 200/76, 62/77, 159/85, 143/95, 21/96, 111/97, 156/2011: "il principio dell'art. 53 risponde all'esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente indicatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione di imposta".

In queste sentenze la Corte ravvisa nell'interesse fiscale alla corretta e integrale percezione del tributo il valore con cui tutti gli altri principi dell'ordinamento, di rango costituzionale e non, devono coordinarsi, in quanto *"condizione di vita per la comunità perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi sociali"* (45/63).

In questa fase furono pure sottoposte ad esame le prerogative dell'amministrazione finanziaria che collidevano con i diritti individuali (basti pensare alle sentenze 67/60, 21/61, 79/61, 45/62, sul *solve et repete* in quanto contrastante con gli artt. 3 e 24 Cost.; nonché alla sentenza sul cd. fallimento fiscale n.89/1992) e le libertà economiche del contribuente (78/70, 12/63, 39/63) e furono dichiarati incostituzionali alcuni *privilegia fisci* (115/85, 65/86, 226/84, 67/85) ma salvati degli altri (23/69, 164/74).

Un ruolo assai importante ebbe la sentenza 48/68 che dichiarò illegittima ex art. 24 e 113 Cost. la cosiddetta supersolidarietà tributaria.

Fu sindacata altresì la discrezionalità legislativa in tema di predeterminazioni normative ed equiparazione di fattispecie soprattutto con riguardo alle presunzioni. Così furono ripetutamente salvate le presunzioni legali *iuris tantum*, purché basate sull'*id quod plerumque accidit* e quindi sulla razionalità della presunzione (77/167, 91/64, 50/65, 99/68). Mentre fu dichiarata incostituzionale con sentenza 103/67, la presunzione assoluta di reddito in misura del 10%, la presunzione dell'esistenza di gioielli e denaro nel patrimonio del defunto fu salvata con la sentenza 109/67 senza che fosse rilevante indagare se trattasi di presunzione assoluta o no poiché "importa solo che essa rappresenta una verità giuridica avente come substrato fatti reali di difficile accertamento" (conforme ord. n.21/1988).

Infine con riguardo ai profili processuali fu dichiarata incostituzionale la giurisdizione dell'intendente di finanza (60/69) e di altri soggetti amministrativi, mentre con la sentenza 12/57 si apre la travagliata vicenda della compatibilità con la Costituzione delle previgenti commissioni tributarie, sui cui tornerò brevemente più avanti.

In definitiva, in questa prima fase, furono gettate le basi costituzionali della nuova scienza tributarista incentrata sul fatto manifestativo di capacità contributiva che il tributo è volto a colpire.

2.2 In una seconda fase la giurisprudenza costituzionale ha edificato su queste basi la elaborazione delle garanzie individuali rispetto alla compressione dei diritti personali e patrimoniali nel nome dell'interesse fiscale e della particolarità del diritto tributario.

Se per un verso si riconosceva la necessaria ampia discrezionalità legislativa (emblematica in tal senso la sentenza 111/97 sull'assoggettamento ad ICI di cespiti solo immobiliari ove vengono richiamate le analoghe 461/92, 77/83, 346/90, 953/82) per realizzare la politica fiscale del governo, per altro verso la Corte elabora in questa fase una importante giurisprudenza a tutela dei diritti dei cittadini incentrata sul principio di capacità contributiva che viene declinato quale limite assoluto ovvero relativo alla discrezionalità del legislatore.

In un primo momento il limite assoluto è stato riferito alle disponibilità economiche/patrimoniali da destinare al pagamento del tributo (da cui l'affermata salvezza del minimo vitale (n.97/1968) e la presumibile incostituzionalità di imposte sul patrimonio (contra 41/97).

Successivamente il limite assoluto è stato trovato nella forza economica che il soggetto o il presupposto deve possedere per giustificare il concorso.

Con riguardo al primo profilo si è rilevato, infatti, che sono strettamente dipendenti dal principio di capacità contributiva tutte le misure che consentono di tenere conto della situazione personale e familiare del contribuente. La capacità contributiva è stata considerata quindi un attributo

del soggetto e non del solo bene economico a prescindere dalla persona. Questa tesi è confermata dalla diversa terminologia rispetto allo Statuto albertino e alla Costituzione di Weimar che facevano riferimento agli “averi” e ai “mezzi” tipici di un’imposizione reale, e dai lavori preparatori alla Costituzione che mostrano come i due commi dell’art. 53 abbiano di mira una imposizione prevalentemente personale (sull’esigenza della personalità dell’imposta: C. cost. 179/1976).

Relativamente, invece, ai criteri e alle condizioni di individuazione del soggetto passivo è necessario che quest’ultimo coincida con quello che ha la titolarità giuridica delle fonti di ricchezza assoggettate ad imposizione in modo che questi ne possa disporre anche per l’adempimento della prestazione impositiva. Proprio per tale motivo la Corte ha dichiarato illegittima l’imputazione al marito del reddito del coniuge non rientrante nella sua disponibilità giuridica e l’esclusione della moglie da ogni soggettività tributaria (C. cost. 179/1976).

Sulla base, poi, del collegamento esistente nell’art. 53 tra il “tutti” e il “loro” si è rilevato il dovere di pagare in ragione della propria e non dell’altrui capacità contributiva: se ne è dedotta la necessità che le fattispecie del sostituto e del responsabile d’imposta siano valutabili in termini di capacità contributiva (C. cost. 92/1972; 120/1972) e l’illegittimità dell’estensione a tutti i coobbligati solidali degli effetti dell’atto notificato ad uno soltanto di essi (C. cost. 48/1968).

La capacità contributiva deve essere inoltre *effettiva* nel senso di certa ed attuale e non meramente fittizia (C. cost. 200/1976; 42/1980; 256/1992; 73/1996; 362/2000). Con riferimento a questo criterio la Corte costituzionale

ha in un primo tempo preso in esame le numerose presunzioni legali esistenti nel diritto tributario e le ha ritenute legittime ogni volta che esse fossero razionalmente giustificate e fondate sulla comune esperienza (C. cost. 69/1965; 177/1967; 103/1967; 109/1967; 99/1968; 107/1971; 42/1980). Come già accennato, la Corte ha successivamente ravvisato la necessità di un rapporto più stretto tra il concorso di tutti e la loro personale capacità contributiva; non già quindi in ragione di una capacità media e di una situazione astrattamente ipotizzata.

Lo stesso criterio è stato dalla Corte affermato per le diverse ipotesi di forfettizzazione e per la determinazione catastale dei redditi, nelle quali esigenze di semplicità e di “ragion fiscale” possono contrastare con la determinazione della capacità contributiva effettiva: per il sistema catastale si veda la sentenza 16/1965 che lo ritenne costituzionalmente legittimo, nonché, più recentemente, per la complessa vicenda legata alla revisione degli estimi catastali, le ordd. 351 e 352/1993 e le sentt. 9/1993, 263/1994 e 309/1995.

Sempre alla prospettiva dell'effettività si riallacciano le questioni sollevate relativamente alle ipotesi in cui l'imposizione si ricollega a manifestazioni meramente apparenti di capacità contributiva in quanto determinate, ad es. da un incremento di valore meramente monetario e non reale dei beni. E' quanto accade in ipotesi di incremento nominale del reddito con conseguente inserimento dell'imponibile negli scaglioni di imposta più elevati (c.d. fiscal drag) o per l'imposizione delle plusvalenze meramente monetarie. Con riguardo a questi fenomeni la Corte ha lasciato sostanzialmente aperto il problema ritenendo, ad esempio, che l'incremento

imponibile INVIM, non depurato dalla componente meramente monetaria, sia tuttavia espressivo di una effettiva potenzialità economica (126/79).

Un altro requisito della capacità contributiva è quello della *attualità*, che trova applicazione sia con riferimento ai tributi collegati a presupposti verificatisi prima dell'entrata in vigore della norma impositrice (tributi retroattivi), sia con riferimento a prelievi anticipati rispetto al verificarsi del presupposto. Basti rilevare che la capacità contributiva deve esistere nel momento in cui si verifica il prelievo e costituisce perciò un limite ai tributi retroattivi (C. cost. 44/1996; 75/1969; 143/1982; 314/1994; 14/1995; 7/1999). L'attualità del requisito è stata giustificata dalla Corte ora con la sua permanenza nel tempo, ora con la brevità della deroga: sentenze 315/1994; 14/1995; 410/1995; 229/1999; 416/1999; 341/2000. L'indirizzo giurisprudenziale più recente ha infatti ritenuto sufficiente che l'efficacia retroattiva sia sorretta da una razionale presunzione di permanenza della ricchezza nel patrimonio del soggetto, dimostrata dalla brevità del termine intercorso tra i due momenti. La prevedibilità del tributo da parte del contribuente giustificerebbe, poi, tributi comunque posteriori alla realizzazione della ricchezza.

Accanto a questa nozione di capacità contributiva in termini assoluti, la Corte ha tuttavia progressivamente elaborato una nozione di capacità contributiva relativa riferita non soltanto all'esigenza che ciascun presupposto sia espressivo di potenzialità economica, bensì anche all'esigenza di differenziazione dei contribuenti e dei tributi fra loro. La dottrina ha sottolineato una sorta di relativizzazione del sindacato sulla sussistenza della

capacità contributiva che mira a ricostruire il principio alla luce di tutti gli altri principi e valori riconosciuti dall'ordinamento.

Anche se, in virtù dell'ampio margine di discrezionalità riconosciuto al legislatore, la maggior parte delle sentenze è di rigetto (73/96).

Nella giurisprudenza della Corte costituzionale, il sindacato di legittimità si è spinto sempre più a considerare le scelte discrezionali del legislatore nell'assunzione di alcuni piuttosto che altri sintomi di capacità contributiva, peraltro tutti espressivi di potenzialità economica, rilevando quindi, e sottolineando, un principio generale di congruità rispetto agli altri principi presenti nell'ordinamento e di non arbitrarietà delle scelte del legislatore: si vedano le sentenze 134/1982; 143/1982; 159/1985; 13/1986; 212/1986.

Per questa impostazione l'art. 53 non esprime dunque un "valore" da tutelare in via assoluta, come è per le norme di garanzia in senso proprio, ma piuttosto una finalità, una funzione: quella appunto della razionale ripartizione tra i consociati dei carichi pubblici che giustifica sotto questo profilo il sindacato della congruità della disciplina dettata dal legislatore ordinario.

Accogliendo quest'ultima nozione, la Corte costituzionale ha elaborato da ultimo una giurisprudenza fortemente conservatrice dei valori espressi dall'ordinamento, a tutela del sistema fiscale vigente.

Attraverso la nozione di interesse fiscale, inteso come un valore rispetto al quale devono coordinarsi tutti i principi fondamentali per il diritto tributario compreso quello di capacità contributiva, la Corte ha potuto giustificare la costituzionalità di prelievi straordinari finalizzati al risanamento della finanza pubblica: con la sentenza 143/1995 ha dichiarato legittimo il prelievo

straordinario del 6 per mille sui depositi bancari; con l'ordinanza 341/2000 ha dichiarato legittimo il contributo straordinario per l'Europa e con la sentenza 155/2001 ha salvato il prelievo anticipato sul TFR dei lavoratori dipendenti.

Attraverso il bilanciamento tra il principio di capacità contributiva e la "ragione fiscale" dello Stato-apparato ovvero tra le ragioni del contribuente e gli interessi della collettività (sent. 143/1985; 574/1988) ha individuato il prevalente interesse fiscale alla pronta realizzazione del tributo che giustifica criteri di semplicità e di speditezza e dunque non soltanto presunzioni ma anche limiti probatori (sent. 351/1998): con la sentenza 51/1992 ha dichiarato la legittimità delle limitazioni al segreto bancario.

Questa evoluzione della giurisprudenza della Corte fa recedere l'importanza dell'art. 53 in favore dell'art. 3 ma non ne determina lo svuotamento.

Rimane la funzione di garanzia rispetto alla discrezionalità del legislatore e il criterio di riparto progressivamente individuato abbraccia sia le categorie tradizionali di tributi; sul patrimonio, sul reddito, sui consumi, sui trasferimenti, che quelle che assumono come presupposti attività e capacità individuali fino ad includere le facoltà di sfruttare nel proprio interesse beni di godimento pubblico o di limitare o sottrarre la correlativa facoltà di godimento degli altri consociati (è la tematica più recente in materia di tributi ambientali). Se si esclude una breve fase dell'emergenza (SAIA) nella quale fu recuperato un ingente arretrato e furono posti con forza gli interessi politici rilevanti in alcune sentenze (192/92, 574/88, 134 e 143/82, 556/87, 211/87, 575/88) questa è la fase più proficua per l'elaborazione dei principi della nostra materia anche per l'impiego in modo particolarmente netto di sentenze

di accoglimento e interpretative che espressero chiaramente le linee ricostruttive del tributo.

2.3 Nella terza fase, che si apre con gli anni novanta e che coincide con l'esplosione del debito pubblico e quindi della crisi finanziaria ed economica, gli interventi della Corte nella materia tributaria si fanno molto più cauti e la tutela dei diritti individuali cede spesso all'interesse generale costituito dal mantenimento dell'impianto legislativo e dalla salvezza del gettito.

La tempesta economica perfetta che a metà del decennio trascorso si è abbattuta sul Paese, già provato da una lunga stagione di sostanziale stagnazione e di crescente pressione fiscale, ha indotto il legislatore, nel quadriennio 2010-2013, a ripetute manovre correttive e ad adottare misure di finanza pubblica “non convenzionali”, sistematicamente accostate a “prestazioni imposte di natura tributaria”.

In questo quadro macroeconomico estremo, il legislatore ha scelto di ricorrere, consistentemente, a forme di contribuzione straordinaria, selettive e aggiuntive rispetto agli ordinari gravami fiscali – già sperimentate in passato – ed a misure di “raffreddamento” della spesa corrente gravante sulla fiscalità generale, congelando o riducendo transitoriamente i meccanismi di adeguamento economico delle retribuzioni del comparto pubblico e dei trattamenti previdenziali, legati a progressioni di carriera, o più semplicemente necessari a conservare il valore reale degli emolumenti. In qualche caso il legislatore ha poi esteso queste eccezionali misure di contenimento della spesa, o le ha reiterate sino a cronicizzarle e a privarle, così, di ogni ragionevole giustificazione nel difficile contesto congiunturale.

La giurisprudenza costituzionale dell'ultimo quinquennio (2012-2016) sta a testimoniare l'importanza della questione di fondo e la frequenza con la quale la Consulta è stata chiamata a misurare il "tasso di fiscalità" e di coerenza ai superiori principi tributari di prelievi aggiuntivi e selettivi, o di misure di riduzione della spesa che sembravano incidere sui diritti economici di alcune categorie di lavoratori e di pensionati.

Il pensiero corre inesorabilmente al ben noto "trittico" di pronunce degli anni Sessanta e Settanta in materia di "sconti obbligatori sui medicinali" finalizzati ad assicurare con mezzi adeguati l'assistenza farmaceutica, che costituì una tappa fondamentale nell'evoluzione della nozione di tributo, estendendola oltre il novero dei prelievi coattivi realizzati mediante «l'imposizione di una obbligazione di *facere*, consistente nel versamento di una somma di denaro», piuttosto che alla giurisprudenza, anche recente, sulle diverse forme di "contribuzione di solidarietà" che hanno preceduto le attuali misure di tassazione aggiuntiva e selettiva, gravanti su alcune categorie, o talune fasce retributive-reddituali.

Nelle sentenze che mi appresto a menzionare sinteticamente, la Consulta, infatti, ha sempre preso le mosse dai ben noti tre elementi indefettibili che, secondo la sua consolidata giurisprudenza, distinguono la prestazione tributaria da ogni altra prestazione imposta.

Nella **sentenza n. 223/2012** la Corte, infatti, riconosce che il "taglio di quote crescenti" delle "*indennità*" *percepita dai magistrati per compensarne gli oneri connessi all'autonoma gestione della funzione* ha i tre caratteri identitari di un tributo, anche se non si tratta di una prestazione

di pagamento, ma di una riduzione della provvista economica erogata e disponibile a ciascuno dei soggetti passivi.

Il punto dirimente la questione costituzionale tributaria, pertanto, è che l'indennità in questione continua «ad assolvere l'originaria funzione di compensare i particolari oneri connessi al servizio istituzionale svolto dai magistrati» ed è proprio su questa sostanziale “invarianza delle funzioni” richieste al magistrato e dei relativi oneri che la Corte fonda la natura fiscale della misura di riduzione del trattamento economico. La Corte ne rileva l'illegittimità costituzionale, anche soltanto per il «*vulnus*» che tale riduzione dell'indennità comunque arreca alle guarentigie economiche del magistrato, corollari dei «principi di autonomia e di indipendenza della magistratura», ma come vedremo si tratta di una ragione del tutto autonoma ed ulteriore a base della declaratoria di incostituzionalità della disposizione.

In definitiva, la Corte riconosce la natura tributaria di questa autoritativa decurtazione di una componente retributiva del trattamento economico del magistrato, essenzialmente perché essa non è stata controbilanciata da una corrispondente ridefinizione dei “carichi lavorativi” che l'indennità mutilata era destinata a remunerare o a compensare. D'altra parte, anche in ordine al terzo ed ultimo requisito indefettibile di una prestazione tributaria, la Corte supera agevolmente l'*impasse* dovuta alla mancanza di qualunque specifica previsione in merito alla destinazione di impiego di quel risparmio conseguito riducendo alcune voci di spesa, sostenendo che le maggiori risorse reperite, in questi casi, sono generalmente *destinate a sovvenire pubbliche spese*.

Questa sentenza (n. 223/2012) particolarmente strutturata sembrava poter costituire una pronuncia “pilota”.

Così non è stato. In seguito, nel più dei casi esaminati, la Corte ha negato l'esistenza di una decurtazione patrimoniale, o quantomeno di una decurtazione non riconducibile ad un contesto o a modificazioni di tipo sinallagmatico, ed ha, così, escluso in radice ogni possibilità di sindacato alla stregua dei principi costituzionali che presidiano e regolano gli strumenti di riparto fiscale.

Con la **sentenza n. 304 del 2013**, per esempio, la Consulta ha escluso che il blocco dei meccanismi di adeguamento economico per «progressioni di carriera» del personale diplomatico, per gli anni 2011, 2012 e 2013, potesse essere assimilato – come sostenuto dal rimettente TAR - ad una “trattenuta tributaria” di «parte dei compensi maturati» e, quindi, non è entrata nel merito della paventata «violazione del principio di capacità contributiva e del principio di progressività».

In seguito, nel giudicare di similari “blocchi” transitori dei meccanismi di adeguamento del «trattamento economico» di docenti e ricercatori universitari (**sentenza n. 310 del 2013**), la Corte ha confermato la controtendenza, negando ingresso alle censure relative al mancato rispetto dei «principi di progressività e di capacità contributiva».

La Corte chiarisce che sterilizzare i meccanismi di progressione economica non può equivalere ad imporre tributi, perché le «disposizioni in esame non danno luogo ad una prestazione patrimoniale imposta, realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, destinata a reperire risorse per l'erario»; e torna, infine, a richiamare quella sentenza

n. 223/2012 in cui aveva ben più criticamente argomentato circa la sussistenza dei tre indefettibili elementi di una fattispecie tributaria.

Nella successiva giurisprudenza sullo stesso art. 9, comma 21, del D.L. n. 78/2010 (cfr., 154/14) la Corte ribadisce l'orientamento espresso nella sentenza n. 304/2013, escludendo ancora una volta la natura tributaria delle misure in contestazione. Perfino testualmente analoga è la successiva sentenza (219/14) relativa ad altra fattispecie, considerata simile, e più precisamente alla misura di "congelamento" (per gli anni 2010, 2011 e 2012) «*delle posizioni stipendiali*» del personale (A.T.A.) della scuola.

La Corte, infine, ha ribadito il medesimo orientamento, anche nella recente 96/16, in cui è tornata a pronunciarsi sul comma 21 dell'articolo 9 – relativo al blocco dei soli effetti "economici" degli scatti di progressione di carriera – in questo caso con riferimento alla carriera prefettizia.

Ma la sentenza che forse merita maggiore considerazione è la 178/15, in cui, a proposito della misura di blocco dei rinnovi contrattuali dei dipendenti pubblici, la Corte evoca sibillinamente il secondo dei parametri individuati per accertare la natura tributaria di una fattispecie: ossia quello della sinallagmaticità, che la Corte considera carattere discrezionale, oltre che utile a delimitare l'ambito di applicazione del parametro di cui all'articolo 53, Cost.

La Corte esclude che misure di blocco dei rinnovi contrattuali possano sostanziarsi «in ultima analisi, nell'imposizione di un tributo», piuttosto che «in un mero risparmio di spesa», perché «non si atteggiavano

come decurtazione definitiva del patrimonio del soggetto passivo, *svincolata da ogni modificazione del rapporto sinallagmatico*.

Concludo questa breve riflessione sui *trend* della giurisprudenza costituzionale più recente, tornando proprio alla sentenza n. 223 del 2012, per poi esaminare brevemente le ulteriori sentenze in cui la Corte ha censurato l'uso improprio, asistemático e irragionevole della leva fiscale nelle norme impositive di "selettivi" contributi di solidarietà o di perequazione.

Nel contesto della pronuncia sull'indennità giudiziaria dei magistrati, la Corte, infatti, si è occupata anche della "riduzione percentuale" dei trattamenti economici complessivi annui dei dipendenti di amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione e l'ha qualificata "imposta speciale", sia pure transitoria ed eccezionale. Questa imposta, concernente «soltanto i redditi di lavoro dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni», secondo la Corte, «viola il principio della parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta economicamente rilevante» (artt. 3 e 53, Cost.), sotto due diversi profili: a) perché «a parità di reddito lavorativo, il prelievo è ingiustificatamente limitato ai soli dipendenti pubblici»; b) perché, «pur avendo richiesto (con l'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011) il contributo di solidarietà (di indubbia natura tributaria) del 3% sui redditi annui superiori a 300.000,00 euro, al fine di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria», il legislatore *«ha inopinatamente scelto di imporre ai soli dipendenti pubblici, per la medesima finalità, l'ulteriore speciale prelievo tributario oggetto di censura»*.

In definitiva, l'irragionevolezza del prelievo è dovuta, da un lato, alla «limitazione della platea dei soggetti passivi» e, dall'altro, al diverso trattamento riservato ai pubblici dipendenti nell'ambito dei più e differenti interventi «di solidarietà», accomunati dalla medesima *ratio*, che il legislatore ha compiuto in quegli anni. Secondo la Corte le scelte complessivamente compiute dal legislatore sono tanto più irragionevoli perché un intervento omogeneo e «universale», nelle medesime forme ed al medesimo scopo, sarebbe stato foriero di un risultato di bilancio ben più favorevole per le casse dello Stato ed avrebbe escluso «deroghe» – inammissibili anche in un contesto di eccezionale emergenza finanziaria pubblica – «al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale».

Nella **sentenza n. 241/2012**, concernente giudizi di costituzionalità promossi *in via principale* da alcune Regioni che rivendicavano una diversa ripartizione del gettito di alcuni contributi e prelievi disposti con legge dello Stato, la Consulta si è occupata, sia del cd. contributo di solidarietà, che ha qualificato *temporanea* «*sovrimposta* dell'IRPEF» in quanto «aliquota aggiuntiva rispetto al reddito imponibile di tale tributo», concludendo per l'assenza di lesioni alle prerogative delle Regioni, sia dell'imposta speciale sui trattamenti economici complessivi dei dipendenti pubblici – già dichiarata incostituzionale con la sentenza n. 223/2012 – rilevando una «erronea individuazione della disposizione ritenuta lesiva», sia, ancora, del cd. «contributo di perequazione a carico dei trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie».

Soltanto l'anno successivo, il cd. contributo di perequazione verrà dichiarato incostituzionale (116/2013), prendendo a *tertium comparationis* proprio la norma (l'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011) che prevede un universale contributo di solidarietà del 3 per cento sui redditi annui superiori a 300.000 euro e, naturalmente, dopo averne confermato la natura tributaria. Secondo la Corte si tratta di «un intervento impositivo *irragionevole e discriminatorio* ai danni di una *sola categoria di cittadini*» e l'irragionevolezza della fattispecie è accentuata dalla circostanza che, per consolidata giurisprudenza costituzionale (cfr., per tutte, sent. n. 30/2004 e ord. n. 166/2006), «il trattamento pensionistico ordinario ha natura di retribuzione differita».

Anche in questa giurisprudenza sui contributi o prelievi addizionali e selettivi, la Consulta ha tenuto ferma la barra ed ha assolto al proprio alto ruolo di custode dei principi costituzionali, delimitando la sfera del discrezionale riservata al legislatore. La Corte ha ribadito la necessità che ogni intervento fiscale selettivo presupponga specifici presupposti giuridico-economici, tali da giustificare una discriminazione in senso qualitativo, e che pure in una situazione emergenziale, qual è quella (del 2010/2011) in cui il legislatore ha fatto ricorso a prelievi fiscali aggiuntivi, è recisamente esclusa ogni possibilità di gravare maggiormente alcune categorie di soggetti a parità di condizioni reddituali o economiche.

La Corte ha posto un argine ad un uso disinvolto della leva fiscale, difficilmente giustificabile anche in un'ottica di bilanciamento di interessi costituzionali concorrenti.

Il bilanciamento dell'interesse fiscale con gli interessi individuali propende per la tutela del primo. Il principio di capacità contributiva prima affermato con nettezza in riferimento alla capacità patrimoniale o quanto meno economica viene ora reso relativo e ridotto attraverso il bilanciamento con altri principi costituzionali e non compresenti nell'ordinamento, ad un criterio di razionalità e ragionevolezza (coerenza in senso stretto, non contraddizione, congruità, proporzionalità) delle leggi.

Tra gli interessi pubblici prevalenti emerge quello al contrasto degli illeciti tributari (elusione, abuso del diritto), messo in evidenza da una crescente e generalizzata evasione (228/14), nonché quello alla salvezza del gettito (in questo senso emblematica è la sentenza 310/13 che richiama la disciplina interna e comunitaria per concludere che le norme impugnate superano "il vaglio di ragionevolezza in quanto mirate a un risparmio di spesa che opera riguardo a tutto il comparto del pubblico impiego in dimensione solidaristica e per un periodo di tempo limitato che comprende più anni in considerazione della programmazione pluriennale delle politiche di bilancio").

Il principio di capacità contributiva appare ora subordinato a quello di uguaglianza che consente di meglio realizzare la non discriminazione economica cui si ispira la corte UE.

Il prevalente interesse pubblico viene in questa fase realizzato estendendo il principio di capacità contributiva ad abbracciare il potere sui fattori produttivi o sulle capacità (capacitazioni) degli individui allontanandolo in modo netto dal riferimento originario alla capacità patrimoniale ed economica quale criterio sostanziale di concorso alle spese

pubbliche (in questo senso è emblematica la sentenza 156/2001 sull'IRAP su cui mi soffermerò più avanti).

Allo stesso obiettivo si perviene da parte della Corte con l'espansione della interpretazione adeguatrice che consente la sempre più ampia e frequente dichiarazione di inammissibilità delle ordinanze di rimessione che non abbiano esperito fino in fondo il tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata.

Per altro verso agendo sull'efficacia nel tempo della pronuncia si tutela ugualmente la ragion di Stato alla stabilità del gettito (sulla sentenza 10/2015 mi soffermerò più avanti).

Il sindacato di costituzionalità recede in questa fase in favore delle statuizioni sovranazionali della UE e della CEDU; si apre in essa il problema dei rapporti tra le Corti (ord. n.103/2008; sent. n.102/2008) che, come si vedrà, è destinato a caratterizzare anche la giurisprudenza futura.

Dalla tutela dei diritti fondamentali da parte della Costituzione alla tutela delle libertà fondamentali da parte del Trattato UE.

3. Nella seconda parte della mia relazione cercherò di evidenziare come la Corte abbia fatto uso della articolata tipologia di pronunce da essa elaborata per affermare linee di pensiero ora continue ora discontinue rispetto ad alcune tematiche tributarie.

La prima riguarda l'organizzazione ad impresa ovvero l'autonoma organizzazione nel passaggio dall'ILOR all'IRAP.

Il problema nasce, a mio avviso, dalla trasposizione del criterio di discriminazione qualitativa dei redditi da un'imposta reale quale la ricchezza

mobile ad una personale quale l'IRPEF e poi ad una ancora reale sulla dimensione organizzativa qual è l'IRAP.

Con la ben nota sentenza 42/80 la Corte dichiarò incostituzionali le leggi (di delega e delegata) istitutive dell'ILOR “in quanto non escludevano da tale imposta i redditi di lavoro autonomo che non fossero assimilabili ai redditi d'impresa”.

La Corte argomentò in base all'evoluzione legislativa che aveva trasformato la funzione dell'imposta da quella di discriminare tra redditi con componente patrimoniale e redditi privi di tale componente a quella di distinguere tra redditi di lavoro subordinato e tutti gli altri tipi di reddito.

Anche ad ammettere la razionalità di una eventuale discriminazione basata sulla diversa presenza della componente patrimoniale nei redditi risultanti dalla combinazione di capitale e lavoro, osserva tuttavia la Corte che “la comune esperienza dimostra che una significativa componente patrimoniale, nonché difettare in alcune eccezionali ipotesi (diritti d'autore, collaborazioni coordinate e continuative ecc.) manca addirittura per ciò che riguarda una maggior parte dei redditi di lavoro autonomo”.

D'altra parte, rileva ancora la Corte, “nulla consente di desumere né dai lavori preparatori né dal testo delle norme in esame, che la capacità posta a base dell'ILOR possa farsi consistere nelle caratteristiche differenziali delle varie forme di lavoro per sé considerato”.

La formula adottata dalla Corte ha peraltro suscitato complessi problemi posto che da un lato il legislatore tributario definisce il reddito d'impresa con rinvio alle attività del 2195 c.c. esercitate anche in assenza di

organizzazione ad impresa e d'altra parte vi include le attività di prestazione di servizi (ergo di lavoro) organizzate ad impresa.

Ne è derivata l'individuazione di una zona grigia che include da un lato gli intermediari di commercio, titolari di reddito d'impresa *ex art.* 2195 n. 5 c.c., anche in assenza della pur minima organizzazione/componente patrimoniale, dall'altro i prestatori di servizi non industriali né commerciali (artigiani, piccoli imprenditori di servizi) privi di organizzazione ad impresa che dovrebbero essere allora titolari di reddito di lavoro autonomo.

Ci si è inoltre domandato, almeno da parte di coloro che ritengono anche le professioni liberali suscettibili di reddito d'impresa, se i professionisti organizzati a impresa (cioè con rilevante componente patrimoniale) dovessero scontare l'ILOR.

La Corte è ritornata con la sentenza 87/86 sulla questione di legittimità sollevata in relazione ai redditi di artigiani, agenti di commercio e procacciatori di affari in campo assicurativo ma questa volta ha rinunciato a chiarire la portata della precedente sentenza magari stabilendo che la nozione di organizzazione andava intesa nel senso di combinazione di capitale e lavoro, il famoso "quid pluris" evocato dalla dottrina, e che dunque in assenza di tale combinazione sia i redditi da attività *ex art.* 2195 che quelli da prestazioni di servizi andavano esclusi da ILOR.

Si è limitata invece a ribadire che la distinzione tra redditi di lavoro e d'impresa andava fatta in base all'art. 51 del DPR 597 e che tale scelta era rimessa alla discrezionalità del legislatore non essendo alla Corte consentite "specifiche sottodistinzioni trascurate dal legislatore" (314/83) cui deve porsi rimedio dai giudici tributari con lo strumento interpretativo.

Rifiutandosi di operare un “intervento normativo di tipo additivo” la Corte ha così dichiarato l’inammissibilità della questione lasciando aperte tutte le problematiche segnalate.

Il problema suscitato dalle ricordate sentenze della Corte dopo avere infiammato la giurisprudenza delle Corti comuni, che hanno continuato, come nell’esperienza della previgente imposta di ricchezza mobile, ad applicare o esonerare dall’ILOR in base a criteri di fatto e meramente quantitativi, si è risolto soltanto con l’abolizione del tributo. Esso è rimasto come vedremo, con l’introduzione dell’IRAP e permane tuttora.

Con la sentenza 156/2001 la Corte si è trovata a dover esaminare la compatibilità con il principio di capacità contributiva di un’imposta che da un lato non aveva più quale presupposto l’esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi (in sostanza un’attività d’impresa) bensì l’esercizio abituale di un’attività “autonomamente organizzata” e che si applica non già al reddito netto bensì a quest’ultimo maggiorato del costo del lavoro e degli interessi passivi (il risultato operativo lordo).

La Corte ha in primo luogo scartato la definizione dell’IRAP quale imposta sul reddito, che avrebbe probabilmente condotto ad una pronuncia di incostituzionalità e ha preferito attribuirle alle imposte sul valore aggiunto (il che ha determinato la successiva vicenda davanti alla Corte Europea di Giustizia per violazione della VI Direttiva).

Ha affermato quindi che la manifestazione di capacità contributiva colpita dal tributo è costituita dalla attività “autonomamente organizzata” sia essa d’impresa che di lavoro autonomo, manifestando questa una signoria sui

fattori produttivi (potere di governo sugli stessi) che discende dalla valutazione discrezionale del legislatore.

E' da notare che a fini IRAP l'autonoma organizzazione sembra doversi intendere come distinta struttura suscettibile di attività autonoma mentre l'organizzazione in forma d'impresa fa, a mio avviso, riferimento alla combinazione dei fattori produttivi e dunque alla presenza di una componente patrimoniale nell'esercizio dell'attività.

D'altro canto l'assunzione da parte della Corte *“che nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterà mancante il presupposto stesso dell'IRAP...con conseguente inapplicabilità dell'imposta”* ha consentito di dichiarare inammissibili o non fondate tutte le questioni successivamente proposte, ma ha demandato ad una inesauribile giurisprudenza di merito l'individuazione in concreto della autonoma organizzazione sia nei casi di esercizio di attività professionali che, perfino, nei casi di attività commerciali (dunque d'impresa) esercitate in assenza di qualunque organizzazione autonoma. E la giurisprudenza dei giudici comuni si sta orientando nel senso di far coincidere l'autonoma organizzazione con la combinazione di capitale e lavoro cioè con la presenza di una componente patrimoniale di una certa rilevanza.

La Corte è poi ritornata sull'argomento con la sentenza 21/2005 di inammissibilità e infondatezza rispetto al preteso trattamento differenziato in via transitoria per banche e imprese di assicurazione da un lato, soggetti agricoli e cooperative dall'altro ma non ha modificato il proprio punto di vista (a questa giurisprudenza seguì una serie di pronunce di inammissibilità proprio sotto il profilo dell'organizzazione cfr. n.227/2007).

Mi sentirei di concludere: *nihil sub sole novi*.

Nonostante le mutate condizioni di tempo e le diverse formulazioni legislative la soluzione ai problemi indicati dovrà essere trovata con un intervento legislativo che chiaramente definisca le condizioni dimensionali e organizzative che rendono inapplicabile l'IRAP.

3.1. La seconda area tematica su cui soffermerò brevemente l'attenzione riguarda il contenzioso tributario.

Qui occorre distinguere la giurisprudenza della Corte relativa agli organi giudicanti da quella relativa al procedimento.

Per quanto riguarda la prima la Corte è stata sostanzialmente conservatrice di un impianto che ha resistito alle proprie origini amministrative e alle infinite proposte di riforma tutte infrantesi sul problema dei costi.

In un primo tempo ha affermato la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie salvandone la sopravvivenza in base al riferimento della VI disposizione transitoria alle sole nuove giurisdizioni speciali (così salvò la giurisdizione dei consigli di prefettura, dell'intendente di finanza, dei comandanti di porto ecc.)

Il dubbio circa la natura giurisdizionale (e la conseguente possibilità di sollevare questioni di costituzionalità dinanzi ad esse) sorse a fronte di una composizione chiaramente politico-amministrativa e ad un procedimento che ignorava la parità delle parti; con le famose sentenze 6 e 10/69 la Corte enunciò la natura amministrativa ma non ne trasse le conseguenze; si limitò a esprimere un forte monito al legislatore in presenza di una consolidata

giurisprudenza della Corte di Cassazione che invece le riteneva giurisdizionali.

Dopo l'emanazione del DPR 636/72 in cui accortamente il legislatore parlò di "revisione" e "riordino" delle preesistenti commissioni, la Corte (287/74, 215/76, 196/82, 217/82) basò sulle parole della legge, su una modesta revisione che affidò al giudice ordinario e non più all'intendente di finanza la nomina dei componenti e, soprattutto sul già esistente ricorso *ex art. 111 Cost.* per violazione di legge contro la decisione della Commissione tributaria centrale, sulla "immutata" (il che consentiva di affermarne retroattivamente l'effetto) natura giurisdizionale delle commissioni.

E' stata così definitivamente affidata alle commissioni la "giurisdizione tributaria" con la sbrigativa ordinanza di manifesta "infondatezza 144/98: tale formula è stata poi ripetuta in infinite sentenze e anzi lo stesso legislatore con l'art. 12 della legge 488/2001 ha modificato l'art. 2 della legge 546/92, estendendo la giurisdizione delle commissioni a tutti i tributi comunque denominati (legge 248/05).

Sotto il profilo del processo davanti alle commissioni, la giurisprudenza della Corte, pur ispirata alla conservazione dettata dall'interesse fiscale al gettito, appare invece molto più articolata.

Se da un lato, infatti, l'interesse fiscale può, secondo la Corte, giustificare discipline derogatorie rispetto al diritto comune a tutela del fisco perché la "materia tributaria per la sua particolarità e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate" (283/87) formula questa ripetuta infinite volte (87/62), in altri casi la Corte ha ritenuto che l'interesse fiscale non potesse

giustificare la lesione di altri principi costituzionali perché entrambi tali principi devono essere “armonicamente coordinati” (157/69, 61/70, 66/80). Invero nelle non poche sentenze di accoglimento in materia di processo tributario la Corte ha ritenuto implicitamente o esplicitamente che l’interesse fiscale non giustificasse la differenza in esame tra processo tributario e processo comune.

Ciò è avvenuto negli anni sessanta con la sentenza sulla supersolidarietà tributaria (48/1968), negli anni ottanta con quelle sulla pubblicità delle udienze (50/1989), negli anni novanta con le numerose sentenze che hanno espunto dall’ordinamento le norme che subordinavano l’esercizio dell’azione giudiziaria in campo tributario (bollo, spettacoli, ICIAP, rifiuti) al previo esperimento di rimedi amministrativi (406/93, 360/94, 62/98, 81/98, 132/98).

Alcune di queste pronunce di accoglimento seguirono l’inerzia del legislatore a seguito di precedenti moniti della Corte; emblematica sotto questo profilo la citata sent. n.50/1989 relativa alla pubblica udienza, menzionata nel discorso annuale del Presidente Saja “la Corte aveva avvertito il problema in una serie di decisioni (212/1986, 378/1988) e segnalato al legislatore sollecitando una modificazione normativa, ma a causa della prolungata inerzia è stata costretta alla pronuncia ora detta”. Una pronuncia passata alla storia anche per i suoi effetti temporali perché la Corte “ha statuito, così evitando di sconvolgere l’intera disciplina processuale in materia e di favorire conseguentemente gli evasori fiscali, che la pronuncia di illegittimità non incideva sugli atti processuali pregressi e quindi anche sui provvedimenti emanati dalle competenti commissioni”. Così Saja, confortato

dalla dottrina confrontatasi sul tema in occasione dello storico seminario a Roma del 23-24 novembre del 1988, illustra la meditata decisione della Corte di limitare gli effetti nel tempo della pronuncia di incostituzionalità ancorché non si trattasse di un caso di cd. incostituzionalità sopravvenuta poiché “in fattispecie del genere la pronuncia costituzionale, nel suo concreto risultato, non aderirebbe affatto alla propria funzione, in quanto darebbe luogo ad un grave turbamento della convivenza e tale effetto negativo potrebbe inavvertitamente indurre a non riconoscere il vizio di illegittimità costituzionale e quindi ad un vero e proprio diniego di giustizia”. Ma sul tema dell’efficacia delle sentenze e della loro eventuale limitazione parleremo in seguito.

Da ultimo vanno ricordate le sentenze sulla costituzione in giudizio a mezzo posta (520/2002) e sulla condanna alle spese in caso di ritiro dell’atto impugnato (274/05).

In definitiva la Corte ha salvato quasi sempre in innumerevoli sentenze di rigetto o di manifesta infondatezza i “privilegia fisci” nel processo tributario: in termini di “spiccata specificità” o di “spiccata peculiarità” è stato quindi giustificato l’interesse fiscale alla permanenza – come pure è stato detto - di un sistema giurisdizionale minore con garanzie ridotte e applicazione attenuata dei principi costituzionali. Si ricorda ad esempio la sent. n.53/1998 con cui la Corte ha dichiarato la non fondatezza della questione relativa all’impossibilità – per cessata materia del contendere – di condannare la parte in lite che abbia dato ingiustamente luogo al contenzioso; la sent. n.18/2000 che ha escluso il contrasto del divieto di prova testimoniale nel processo tributario con precetti costituzionali, confermando che “questioni

riflesse dell'art.53 cost.” non sono ammissibili avuto riguardo alla valutazione di legittimità della disciplina sul processo (già sent. 120/1992, ord. 114/1999, ord. 332/1992, ord. 108/1990); la sent. n.217/2010 (conforme n.181/2012) di inammissibilità relativa all'impossibilità di sospendere la sentenza tributaria in appello. Su alcune di queste vicende la Corte non ha ritenuto dunque opportuno procedere con sentenze di accoglimento, attendendo i tempi, spesso non brevi, del legislatore (si pensi appunto alla sospensione in appello).

4. Nell'ultimo decennio la giurisprudenza tributaria della Corte si segnala, a mio avviso, per alcuni profili che per un verso concludono e definiscono percorsi già iniziati con le sentenze del primo periodo sopra ricordato e per altro verso dischiudono prospettive nuove nel bilanciamento tra principi costituzionali e nei rapporti con le istituzioni e le Corti costituzionali”.

4.1. In primo luogo si cristallizza definitivamente la nozione di tributo.

Fermo restando quanto già in precedenza ricordato circa l'evoluzione della giurisprudenza della Corte sul presupposto del tributo da fonte dell'obbligazione tributaria a fatto manifestativo della capacità contributiva (dal riconoscimento dei requisiti di attualità ed effettività, fino alla pronuncia n.156/2001 sulla potenzialità economica) è possibile individuare alcuni passaggi giurisprudenziali che hanno contribuito in modo discriminante alla ricostruzione di una nozione di tributo.

Innanzitutto la Corte si è sincerata di delineare gli ambiti funzionali delle distinte prestazioni imposte e la non sovrapposizione tra disciplina

sostanziale dei tributi e garanzia dell'iniziativa economica apprezzabile ai sensi dell'art.41 cost. (n.78/1970, 209/1979); è stato precisato il rapporto tra art.53 cost. e altri parametri costituzionali: dall'42, commi 3 e 4, cost. (tale per cui il prelievo fiscale non può mai risolversi in un'espropriazione senza indennizzo cfr. n.395/1996, 148/1999), all'art.21 cost. (tale per cui non può essere costituzionale un tributo che assuma a indice rilevante la manifestazione del pensiero cfr. n.131/1973, 89/1979), ad altri ancora quali gli artt. 32 (salute), 34 (istruzione), 24 (giustizia), 25 (sanzioni).

Poi, dovendo stabilire l'ammissibilità del referendum sulle norme per l'applicazione dell'indennità di contingenza (sent. n.26/1982), la Corte indirettamente evidenzia quali elementi basilari indispensabili alla qualificazione di una legge come tributaria, sia l'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico, sia la loro destinazione allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore. Questa interpretazione viene più volte ribadita specificando altresì la funzionalizzazione della somma caratterizzante appunto il tributo "allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire spese pubbliche" (cfr. n.2/1995) e assumendo tale finalizzazione in termini discriminanti.

Il criterio di giustificazione delle spese che costituiscono oggetto di concorso supera il profilo meramente soggettivo di riconducibilità all'ente pubblico, così che esso può legittimamente fondarsi sulla rispondenza a un interesse generale (cd. criterio oggettivo cfr. n.284/2002 canone RAI).

Un successivo filone giurisprudenziale (interamente riconducibile a Gallo), muovendo da tali precedenti, ha avuto da principio a chiarire cosa

doveva intendersi per “entrata tributaria erariale” nel conflitto tra Stato e Regioni a statuto speciale, andando così a enucleare una serie di elementi distintivi “indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa” (n.73/2005, 334/2006).

La doverosità della prestazione e il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante, riemergono allora quali criteri discriminanti del tributo per fondare la pronuncia di illegittimità costituzionale di alcune disposizioni che impropriamente il legislatore aveva annoverato nell’oggetto della giurisdizione tributaria (64/2008, 130/2008, 335/2008; analogamente n.238/2009 a conferma della natura tributaria della TIA).

Sotto il distinto profilo della competenza la Corte, dopo aver chiarito la nozione di tributi propri all’esito della riforma del Titolo V della costituzione (n.296/2003), precisa che in ossequio al principio dell’unitarietà del sistema tributario anche le Regioni a statuto speciale debbono esercitare la loro autonomia impositiva in armonia con il sistema statale e con la Costituzione e comunque nel rispetto del limite assoluto di ragionevolezza di imposizione del medesimo fatto economico e delle norme fondamentali di riforma economico-sociali (sent. n.102/2008 e 58/2015; specularmente sul piano delle agevolazioni si segnalano sent. n.123/2010 e 60/2011).

Nel corso degli anni dunque la Corte ribadisce a più riprese che, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuite dal legislatore, al fine di valutare se una decurtazione patrimoniale definitiva integri un tributo, occorre interpretare la disciplina sostanziale che la prevede alla luce dei criteri indicati dalla giurisprudenza costituzionale come caratterizzanti la nozione unitaria di

tributo, puntualmente individuati nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché nel collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa (sentenze n. 141/2009, n. 335 e n. 64 del 2008, n. 334/2006, n. 73/2005). A corollario di tali criteri, da ultimo, la Corte aggiunge la precisazione per cui tale prestazione deve essere “in relazione ad un presupposto economicamente rilevante” con ciò ascrivendo alla nozione di tributo un tratto forse più rispondente alla disciplina stessa del tributo (*ex plurimis*, n.223/2012, n.219 e 154/2014 e 70/2015). Alla luce di questa ulteriore specificazione, la Corte conclude nel senso che un tributo consiste, quindi, in un «prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva» (sentenza n. 102 del 2008); indice che deve esprimere l'idoneità di tale soggetto all'obbligazione tributaria (sentenze n. 91 del 1972, n. 97 del 1968, n. 89 del 1966, n. 16 del 1965, n. 45 del 1964).

Sembra dunque che, precisata in questi termini la nozione di tributo, la Corte assumerà certamente un ruolo determinante se e quando il legislatore raccoglierà la sfida – suggerita dalla stessa globalizzazione e modernizzazione dell'economia – per l'istituzione di nuovi tributi su “nuove” ricchezze (tassazione del digitale e delle new properties, dei beni immateriali, ecc.).

4.2. In secondo luogo si amplia il bilanciamento tra l'interesse fiscale espresso dal principio di capacità contributiva e gli altri interessi pubblici e privati tutelati nella Costituzione: in primo luogo l'interesse alla tutela del gettito e al pareggio di bilancio espresso nel nuovo art. 81. A tale fine la Corte

afferma nettamente il proprio potere di regolamentazione dell'efficacia nel tempo delle proprie pronunce.

Al di là delle sentenze interpretative e manipolative escogitate dalla Corte nella sua continua attività di sperimentazione di tipi e forme di decisione, un profilo di particolare interesse emerso nelle più recenti pronunce della Corte costituzionale in materia tributaria – e in modo eclatante nella nota sentenza sulla Robin tax (sentenza n. 10/2015) - attiene al fenomeno dell'“autogoverno”, da parte della Corte, degli effetti delle sue sentenze (pare il caso di ricordare che la Corte ha di recente ribadito che la possibilità di modulare gli effetti delle sentenze è sua prerogativa, sottratta invece al potere del legislatore cfr. sent. 169/2015).

Mi riferisco alle sentenze delle quali la Corte ha inteso “modulare” gli effetti nel tempo, limitando in tal modo l'efficacia retroattiva delle proprie pronunce di accoglimento.

Questo è ciò che è avvenuto con la ricordata sentenza sulla Robin tax, sentenza che ha escluso effetti caducatori della norma tributaria – pur se dichiarata incostituzionale - per i periodi di imposta anteriori alla pubblicazione della sentenza. Dunque una sentenza che ha dichiarato incostituzionale un'imposta ma solo *de futuro*, affermando contestualmente che la stessa imposta restava dovuta per i periodi di imposta precedenti e che, per tali periodi, non poteva esserne chiesta la restituzione a titolo di indebito tributario.

Questa limitazione temporale degli effetti di una pronuncia di incostituzionalità nasce da un'esigenza evidente e forse anche comprensibile: quella di bilanciare i diritti lesi dalla norma dichiarata incostituzionale con

altri valori e interessi pure costituzionalmente tutelati, *in primis* con le esigenze di equilibrio della finanza pubblica.

Sappiamo bene che la mera dichiarazione di incostituzionalità della norma tributaria impugnata avrebbe, quale effetto naturale, la restituzione delle imposte indebitamente versate, sia nei confronti dei ricorrenti del giudizio *a quo*, sia nei confronti di tutti quei contribuenti i cui rapporti non siano ancora esauriti. E ciò può mettere in crisi altri principi costituzionali, anch'essi considerati meritevoli di tutela: il principio dell'equilibrio di bilancio sancito all'art. 81 Cost. e quello di sostenibilità del debito pubblico, reso più stringente dagli obblighi assunti dall'Italia in sede di Unione europea.

Il peso di queste valutazioni è del tutto evidente nelle considerazioni della Corte costituzionale: leggiamo nel punto 8 del Considerato in diritto della sentenza richiamata che: *“L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari ... determinerebbe uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venir meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime”*.

Ma, a ben guardare, qualsiasi sentenza che dichiari l'incostituzionalità di un tributo può determinare l'esigenza di manovre aggiuntive o di aggiustamenti più o meno consistenti. Se seguissimo fino in fondo il ragionamento della Corte, finiremmo per “cristallizzare” il sistema tributario: tutte le norme in tema di entrate pubbliche sarebbero suscettibili di godere di un trattamento particolare, perché avrebbero la peculiarità di poter perdere

efficacia solo per il futuro e di sopravvivere per il passato (quasi una sorta di highlander normativo).

Ma l'“autogoverno” degli effetti delle sentenze della Corte ha implicazioni sistematiche ancora più ampie: esso rischia infatti di creare una sorta di corto circuito nel nostro sistema di giustizia costituzionale, perché mette in crisi il sistema del sindacato incidentale di costituzionalità delle leggi; sindacato che presuppone che la decisione della Corte sulla questione sollevata in via incidentale rifletta i propri effetti anche e anzitutto nel giudizio in cui è stata proposta (e del resto, se così non fosse, le questioni sollevate risulterebbero tecnicamente non rilevanti ...).

Fino a dove può arrivare la “creatività” della Corte costituzionale nel formulare decisioni che, come sappiamo, non possono essere impugnate e contro le quali, dunque, non c'è possibilità di difesa? Sempre più spesso la Corte sembra chiamata ad un bilanciamento di interessi e valori costituzionali, a dover “governare” con le sue sentenze. Ma fino a che punto la Corte può disporre degli effetti temporali delle sue sentenze?

Abbiamo imparato a confrontarci con la creatività mostrata dalla Corte nel configurare i dispositivi delle proprie pronunce, ma nella sentenza citata la Corte ci fa riflettere anche sul requisito della rilevanza, poiché afferma espressamente che tale requisito deve sussistere ai fini della possibilità di sollevare la questione da parte del giudice, ma non opera nei confronti della Corte stessa, la quale ben può anche adottare una pronuncia di merito i cui effetti non si riverberano sul giudizio a quo. Dunque dobbiamo ritenere che si sia spezzato il cordone ombelicale tra rilevanza della questione ed effetto della sentenza?

In una precedente pronuncia (la n. 232/1989) poi ripresa da una sentenza più recente (la n. 238/2014) era stata proprio la Corte costituzionale ad affermare che *“non può non apparire in contraddizione con la natura stessa di una sentenza pregiudiziale, e con la relazione necessaria che intercorre tra giudizio incidentale e giudizio principale, l'ipotesi in cui la sentenza emanata nel giudizio incidentale non possa trovare applicazione nel giudizio principale che l'ha provocata”* e a chiarire che *“il diritto di ognuno ad avere per qualsiasi controversia un giudice e un giudizio verrebbe a svuotarsi dei suoi contenuti sostanziali se il giudice, il quale dubiti della legittimità di una norma che dovrebbe applicare, si veda rispondere dalla autorità giurisdizionale cui è tenuto a rivolgersi, che effettivamente la norma non è valida, ma che tale invalidità non ha effetto sulla controversia oggetto del giudizio principale, che dovrebbe quindi essere deciso con l'applicazione di una norma riconosciuta illegittima”*.

Su queste basi, come può una norma dichiarata incostituzionale, e dunque accertata come tale, continuare a trovare applicazione di fronte ad un giudice? Ci hanno insegnato che la dichiarazione di illegittimità costituzionale produce effetti *erga omnes*, anche su tutti i rapporti passati che siano ancora *sub iudice* o siano suscettibili di esserlo ...

Se così non fosse, arriveremmo ad ipotizzare, in materia tributaria, una sorta di prevalenza della legge ordinaria sulla Costituzione... Ma come conciliare questa “sopravvivenza” della norma incostituzionale con il principio per cui le questioni di legittimità costituzionale possono essere riproposte in ogni grado di giudizio, senza che si verifichino preclusioni processuali, o sollevate d'ufficio, finché sono rilevanti, cioè fino a quando

deve ancora procedersi all'applicazione della norma per decidere la controversia sottoposta al giudice? Si ricorda, tra l'altro che a tale interrogativo ha dovuto dare risposta la CTR di Reggio Emilia n.217/2015 che ha ritenuto di dover/poter annullare l'accertamento.

Potremmo ipotizzare che la pronuncia di incostituzionalità con effetti limitati nel tempo si applichi solo al giudizio *a quo* e non agli altri giudizi già pendenti e ai rapporti non ancora esauriti? In questo caso il conflitto sarebbe anche con il principio di eguaglianza ...

Forse la sola via d'uscita per giustificare sistematicamente questo tipo di sentenze della Corte può essere di sostenere che la norma impositiva non sia incostituzionale *ab origine*, ma che lo sia divenuta solo in un momento successivo alla sua entrata in vigore: in questa prospettiva, la permanente applicabilità della norma dichiarata incostituzionale ai rapporti tributari sorti prima di quel momento potrebbe giustificarsi, perché non sarebbe più il frutto di un'arbitraria definizione temporale degli effetti della pronuncia della Corte, ma solo dell'individuazione di un discrimine temporale a partire dal quale si ritenga sopravvenuto il vizio di incostituzionalità.

Forse questo aveva in mente, più o meno consapevolmente, la Corte costituzionale quando, nella sentenza sulla Robin tax, parte dalla premessa che possono essere giustificati “*temporanei interventi impositivi differenziati*” e afferma che la sovraimposizione avrebbe potuto ritenersi astrattamente giustificata dagli “*eventuali sovraprofitti congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero*”.

Occorre considerare che spesso la disciplina di un tributo si modifica nel corso del tempo e, proprio per effetto di queste modifiche, un tributo nato

come costituzionale può diventare incostituzionale o viceversa. Solo queste “sopravvenienze” normative possono giustificare una illegittimità costituzionale sopravvenuta e, dunque, lasciar vivere la norma per i periodi anteriori al momento in cui la disciplina era ancora costituzionalmente legittima.

Già in passato, del resto, era stata ammessa la limitazione degli effetti di annullamento nel caso di incostituzionalità sopravvenuta mediante pronunce di accoglimento “dal momento in cui” tale sopravvenienza veniva a prodursi; e fenomeno uguale e contrario era quello che contraddistingue le c.d. pronunce di “costituzionalità provvisoria” o di “rigetto precario”, che prefigurano un futuro accoglimento ma spostano nel futuro il *dies a quo* dell’entrata in vigore dell’annullamento in vista di un necessario intervento legislativo. Già in passato si era affermata l’esistenza del limite dei rapporti esauriti – limite collegato al principio di certezza del diritto - alla retroattività delle sentenze di accoglimento.

Ma certo, se anche si potesse identificare la modifica normativa che funge da *discrimen* tra un periodo di costituzionalità del tributo e un periodo di incostituzionalità, resta il fatto che gli effetti della pronuncia di illegittimità sopravvenuta dovrebbero comunque prodursi sia nel giudizio *a quo* - per non smentire la natura del sindacato incidentale - sia sui rapporti pendenti, se si vuole evitare una disparità di trattamento tra rapporti giuridici sostanziali identici.

Allora la domanda che dobbiamo farci è forse un’altra: principi come quello di certezza del diritto e di parità di trattamento possono essere recessivi rispetto ad altri principi e valori espressi dalla Costituzione?

Nella sentenza sulla Robin tax la Corte prende coraggio e arriva ad affermare espressamente proprio questo: che è suo compito governare il bilanciamento degli interessi, perché questo bilanciamento rappresenta espressione del suo compito istituzionale di garantire la Costituzione nella sua unitarietà e complessità.

Resta comunque ferma, anche in questa prospettiva, le necessità che (come rilevato dalla dottrina costituzionalistica), il bilanciamento con altri valori, quale criterio per modulare gli effetti temporali delle sentenze, trovi adeguata giustificazione: *“Meglio che sia manifesto il valore in funzione del quale la retroattività è stata limitata e che sia verificabile se la misura di tale limitazione è congrua rispetto al valore tutelato”*.

4.3. In terzo luogo si fissano i rapporti con il diritto della UE e la Corte Europea di Giustizia.

Il punto di partenza non può che essere la sent. n.183/1973 con la quale fu portata all'attenzione della Corte costituzionale la questione circa la legittimità del regolamento comunitario – immediatamente applicabile nel diritto degli Stati – in relazione all'art.23 cost.; veniva eccepito che tale fonte “comporterebbe non tanto limitazioni di sovranità quanto una inammissibile rinuncia alla sovranità, ovvero una modifica della stessa struttura costituzionale fondamentale del nostro Stato”; precisando che l'art. 11 della Costituzione non eliminerebbe il prospettato dubbio d'incostituzionalità “sia perché, a parte la sua natura programmatica, non esclude che le limitazioni alla sovranità nazionale debbano essere disposte con legge costituzionale, sia perché sembra implicare finalità diverse da quelle, tipicamente economiche, perseguite con l'istituzione della C.E.E.”. La Corte, confermando

un'impostazione dualista, comunque rispettosa del principio del "primato" (CGCE Costa c. Enel C n.6/1964) ebbe subito perentoriamente a chiarire che ciò non importa deroga alla riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione, poiché questa disposizione non è formalmente applicabile alle norme comunitarie, emanazione di una fonte di produzione autonoma, propria di un ordinamento distinto da quello interno. D'altra parte, anche sotto un profilo sostanziale, sembrò fin da principio ovvio osservare che quella "storica garanzia" non potrebbe comunque dirsi violata, dal momento che i regolamenti comunitari debbono statutariamente corrispondere ai principi e criteri direttivi stabiliti dal Trattato istitutivo della Comunità (sappiamo, tuttavia, come tale argomento si prestò alla critica del cd. *deficit* democratico).

Dunque è perentoriamente riconosciuta la prevalenza del diritto comunitario rispetto alle norme interne, anche di rango costituzionale (con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione), escludendo così in radice qualsiasi questione relativa alla riserva di legge.

Successivamente la Corte (n.170/1984 in materia di dazi doganali), tornando sulla questione, avverte l'esigenza di precisare ulteriormente che l'ordinamento italiano - in virtù del particolare rapporto con l'ordinamento della CE, e della sottostante limitazione della sovranità statale - consente, appunto, che nel territorio nazionale il regolamento comunitario spieghi effetto "in quanto tale e perché tale". A detto atto normativo sono attribuiti "forza e valore di legge", solo e propriamente nel senso che ad esso si riconosce l'efficacia di cui è provvisto nell'ordinamento di origine. Le confliggenti statuizioni della legge interna non possono costituire ostacolo al

riconoscimento della "forza e valore", che il Trattato conferisce al regolamento comunitario, nel configurarlo come atto produttivo di regole immediatamente applicabili. Rispetto alla sfera di questo atto, così riconosciuta, la legge statale rimane infatti pur sempre collocata in un ordinamento, che non vuole interferire nella produzione normativa del distinto ed autonomo ordinamento della Comunità, sebbene garantisca l'osservanza di essa nel territorio nazionale. Il regolamento comunitario va, dunque, sempre applicato, sia che segua, sia che preceda nel tempo le leggi ordinarie con esso incompatibili: e il giudice nazionale investito della relativa applicazione potrà giovare dell'ausilio che gli offre lo strumento della questione pregiudiziale di interpretazione. Solo così potrà essere soddisfatta la fondamentale esigenza di certezza giuridica, sempre avvertita nella giurisprudenza del Collegio, che impone eguaglianza e uniformità di criteri applicativi del regolamento comunitario per tutta l'area della Comunità Europea.

Con la sent. n.284/2007 la Corte chiarì allora definitivamente che le statuizioni della Corte di Giustizia delle Comunità europee (all'esito del rinvio pregiudiziale ex art.234 del Trattato CE) hanno, al pari delle norme comunitarie direttamente applicabili cui ineriscono, operatività immediata negli ordinamenti interni (sentenze n. 389 del 1989 e n. 113 del 1985). Ribadisce allora la Corte che la questione di compatibilità comunitaria costituisce un *prius* logico e giuridico rispetto alla questione di costituzionalità, poiché investe la stessa applicabilità della norma censurata e pertanto la rilevanza di detta ultima questione.

Conseguentemente, anche tenuto conto del nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost., introdotto dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 – che

nel disporre che «La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario [...]» –, ha ribadito che i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario si impongono al legislatore nazionale (statale, regionale e delle Province autonome), la Corte costituzionale con la sent. n.102/2008 si è trovata a sollevare essa stessa questione pregiudiziale presso la Corte di giustizia ex art.234 Trattato CE (ord. n.103/2008) prendendo lucidamente atto che l'inserimento dell'Italia nell'ordinamento comunitario comporta due diverse conseguenze, a seconda che il giudizio in cui si fa valere tale dubbio penda davanti al giudice comune ovvero davanti alla Corte costituzionale a séguito di ricorso proposto in via principale. Nel primo caso, le norme comunitarie, se hanno efficacia diretta, impongono al giudice di disapplicare le leggi nazionali (comprese quelle regionali), ove le ritenga non compatibili. Nel secondo caso, le medesime norme «fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, primo comma, Cost.» (sentenze n. 129 del 2006; n. 406 del 2005; n. 166 e n. 7 del 2004), o, più precisamente, rendono concretamente operativo il parametro costituito dall'art. 117, primo comma, Cost. (come chiarito, in generale, dalla sentenza n. 348 del 2007), con conseguente declaratoria di illegittimità costituzionale delle norme regionali che siano giudicate incompatibili con il diritto comunitario.

E' questa la prima volta che la Corte (per questioni inerenti alla materia tributaria: tributi speciali della Regione Sardegna) si trova a interrogarsi se sussistano le condizioni perché essa, al pari del giudice comune, possa sollevare davanti alla Corte di giustizia CE – nel caso in cui la questione di

conformità alla normativa comunitaria non sia manifestamente infondata – questione pregiudiziale sull'interpretazione del diritto comunitario ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE. La risposta, al riguardo, è positiva, perché – osserva la Corte – pur nella sua peculiare posizione di organo di garanzia costituzionale, essa ha natura di giudice e, in particolare, di giudice di unica istanza (in quanto contro le sue decisioni non è ammessa alcuna impugnazione: art. 137, terzo comma, Cost.). Essa pertanto, nei giudizi di legittimità costituzionale in via principale, è legittimata a proporre rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 234, terzo paragrafo, del Trattato CE.

Sul piano sostanziale della disciplina tributaria si avverte sempre maggiormente che l'efficacia del diritto comunitario sul diritto interno, non solo come efficacia diretta di fonti, ma mediata da pronunce giurisdizionali, da principi generalmente riconosciuti, permea l'ordinamento interno e diviene elemento essenziale del cd. diritto vivente (abuso del diritto, indebito tributario, efficacia del giudicato e valenza del termine, ecc.), così da diventare imprescindibile elemento di valutazione anche nel panorama rimesso al giudizio della Corte costituzionale.

4.4. Infine si indicano i rapporti con la CEDU nella prospettiva dell'art. 11 e del nuovo art. 117 Cost. tenuto conto delle linee ermeneutiche che discendono dalle sent. n. 348 e 349 del 2007 (in tema di accessione invertita). Il punto delicato dal punto di vista istituzionale era essenzialmente quello di stabilire se la Corte costituzionale si dovesse o meno sentire “obbligata” nell'interpretazione di una norma della Convenzione nel momento in cui l'avesse assunta quale parametro costituzionale di riferimento. La Corte dunque supera brillantemente l'*empasse* precisando che

il nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost, se da una parte rende inconfutabile la maggior forza di resistenza delle norme CEDU rispetto a leggi ordinarie successive, dall'altra attrae le stesse nella sfera di competenza della Corte, poiché gli eventuali contrasti non generano problemi di successione delle leggi nel tempo o valutazioni sulla rispettiva collocazione gerarchica delle norme in contrasto, ma questioni di legittimità costituzionale. Il giudice comune non ha dunque, il potere di disapplicare la norma legislativa ordinaria ritenuta in contrasto con una norma CEDU, poiché l'asserita incompatibilità tra le due si presenta come una questione di legittimità costituzionale, per eventuale violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., di esclusiva competenza del giudice delle leggi.

Ogni argomentazione atta ad introdurre nella pratica, anche in modo indiretto, una sorta di “adattamento automatico”, sul modello dell'art. 10, primo comma, Cost., si pone comunque in contrasto con il sistema delineato dalla Costituzione italiana. pertanto, le norme della CEDU vivono nell'interpretazione che delle stesse viene data dalla Corte europea, la verifica di compatibilità costituzionale deve riguardare la norma come prodotto dell'interpretazione, non la disposizione in sé e per sé considerata. Si deve peraltro escludere che le pronunce della Corte di Strasburgo siano incondizionatamente vincolanti ai fini del controllo di costituzionalità delle leggi nazionali. Tale controllo deve sempre ispirarsi al ragionevole bilanciamento tra il vincolo derivante dagli obblighi internazionali, quale imposto dall'art. 117, primo comma, Cost., e la tutela degli interessi costituzionalmente protetti contenuta in altri articoli della Costituzione.

Questi due precedenti aprono di fatto un varco nelle motivazioni del giudice del rinvio che sempre più spesso invoca a specifico parametro di legittimità singole norme della CEDU a sostegno e “rafforzamento” dell’asserita lesione di parametri costituzionali e principi dell’ordinamento comunitario. Tale apertura amplifica anche il dubbio di quali siano i parametri eventualmente invocabili avuto riguardo alla materia tributaria e al sistema dei tributi (in particolare all’art.6 e al diritto ad un equo processo e le eventuali implicazioni ai fini di un generale riconoscimento del diritto al contraddittorio anche endoprocedimentale, all’art.4 del settimo protocollo addizionale sul *ne bis in idem*, ecc.), dando nuova evidenza all’interrogativo circa il preciso significato dell’art.1 del Primo Protocollo addizionale della Convenzione (tutela della proprietà, con un ambiguo riferimento alla funzione del tributo).

Un recente esempio ne è la sent.78/2016, in cui la Corte conferma la peculiare natura del processo tributario considerando infondata la questione di illegittimità prospettata riguardo alla disposizione che prevede, con riguardo ai ricorsi cumulativi che il contributo unificato fosse stato calcolato applicando la regola generale prevista per il ricorso contro l’atto singolo (cioè considerando l’importo dei diversi atti impugnati, piuttosto che la somma finale ottenuta cumulando tali importi). In tale occasione, i giudici hanno ritenuto che le censure formulate in riferimento all’art. 117, primo comma, Cost., in relazione agli artt. 6 e 13 della CEDU sono inammissibili poiché “*il contrasto con le norme della Convenzione si configura come oggetto di mera asserzione, priva di alcun riscontro argomentativo in grado di giustificare la*

pretesa lesione del diritto ad un processo equo e ad una tutela giurisdizionale effettiva”.

Diversamente invece nel caso della sentenza di accoglimento n.178/2015 sul blocco degli scatti stipendiali (ai quali è stata negata la natura tributaria sulla scorta dei predetti criteri) la quale ha ritenuto inaccettabile il procrastinarsi ad libitum la sospensione eccezionale delle procedure “negoziali e contrattuali”. A sostegno delle proprie argomentazioni la Corte è partita dalle sentenze della Corte europea dei diritti dell’uomo, che ha sottolineato l’esigenza di «un “giusto equilibrio” tra le esigenze di interesse generale della comunità e i requisiti di protezione dei diritti fondamentali dell’individuo» (Seconda sezione, sentenza 8 ottobre 2013, António Augusto da Conceição Mateus e Lino Jesus Santos Januário contro Portogallo, punti 23 e seguenti del Considerato in diritto). Un rapporto di mutua implicazione tra libertà sindacale e contrattazione collettiva traspare dall’evoluzione della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo sulla libertà sindacale, che interpreta estensivamente l’art. 11 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali (CEDU). Non dunque un utilizzo della Convenzione quale norma interposta, ma quale elemento utile a riscontrare definitivamente che il carattere ormai sistematico della sospensione prescritta nella disciplina italiana sconfina in un bilanciamento irragionevole tra libertà sindacale, indissolubilmente connessa con altri valori di rilievo costituzionale e già vincolata da limiti normativi e da controlli contabili penetranti, ed esigenze di razionale distribuzione delle risorse e controllo della spesa, all’interno di una coerente programmazione finanziaria (art. 81, primo comma, Cost.) (al fine di limitare gli effetti nel

tempo si precisa l'illegittimità sopravvenuta della disciplina che dunque "spiega i suoi effetti solo a seguito della pubblicazione di questa sentenza").

La Corte in ogni occasione si manifesta cauta nell'individuare una norma interposta ex art.117 cost. Da ultimo con la sent. di inammissibilità n.102/2016 (in relazione all'efficacia del principio del *ne bis in idem* riguardo alla normativa interna in materia di sanzioni *market-abuse*) la Corte invece di soffermarsi sulla portata e sugli effetti del principio ormai consolidato in ambito CEDU, si mantiene sul piano procedimentale, limitandosi ad osservare come il giudice rimettente *"non scioglie i dubbi che essa stessa formula quanto alla compatibilità tra la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e i principi del diritto dell'Unione europea – sia in ordine alla eventuale non applicazione della normativa interna, sia sul possibile contrasto tra l'interpretazione del principio del ne bis in idem prescelta dalla Corte europea dei diritti dell'uomo e quella adottata nell'ordinamento dell'Unione europea, anche in considerazione dei principi delle direttive europee che impongono di verificare l'effettività, l'adequatezza e la dissuasività delle sanzioni residue – dubbi che dovevano invece essere superati e risolti per ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione sollevata"*.

Non c'è dubbio che qualora la dottrina e la giurisprudenza internazionale individuino sul piano interpretativo con maggiore nettezza le norme (procedimentali, processuali e – forse anche – sostanziali) in ambito CEDU riferibili alla materia tributaria quali norme appunto interposte rispetto all'art.117 cost., alla luce delle menzionate sentenze del 2007, la Consulta non potrà esimersi da una valutazione in tal senso.

