

RIVISTA della

Regolazione dei mercati



Il mercato senza regolazione genera mostri

[HOME](#) [PRESENTAZIONE](#) [ARCHIVIO](#) [CERCA](#) [PUBBLICARE SU RRM](#) [LINKS](#) [CONTATTI](#) [NEWS](#) [EVENTI](#) [NEWSLETTER](#)

fascicolo 1|2015

[INDICE](#)

[SAGGI](#)

[NOTE e
COMMENTI](#)

[RASSEGNE](#)

[RECENSIONI](#)



Giappichelli Editore

[NEWS](#)

[EVENTI](#)

[iscriviti alla
NEWSLETTER](#)



COMMENTI

Graduazione degli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità costituzionale e garanzia del diritto alla tutela giurisdizionale nella sentenza sulla c.d. *Robin Hood Tax*

di Marco Sica

Corte costituzionale, 11 febbraio 2015 n. 10

Presidente Criscuolo – Redattore Cartabia

È costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133), che introduce un'addizionale (c.d. Robin Tax) all'imposta sul reddito delle società (IRES) del 5,5 per cento (poi innalzata al 6,5 per cento) da applicarsi alle imprese operanti nel settore della commercializzazione degli idrocarburi, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta antecedente, con divieto di traslazione sui prezzi al consumo. L'addizionale impugnata, applicandosi solo ad alcuni soggetti economici operanti nel settore energetico e degli idrocarburi, determina una discriminazione qualitativa dei redditi sottoposti a tassazione non supportata da adeguata giustificazione. Infatti, la base imponibile è costituita dall'intero reddito anziché dai soli sovra-profitti congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero che il legislatore aveva inteso colpire. Inoltre, la suddetta addizionale, non essendo in alcun modo circoscritta a uno o più periodi di imposta, ha un carattere permanente, anziché contingente, e non risulta ancorata al permanere della situazione congiunturale, che tuttavia è addotta come sua ragione. Infine, nella normativa risultano carenti meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumento dei prezzi al consumo. Gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale decorrono, tuttavia, dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione nella Gazzetta Ufficiale al fine di evitare che l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla pronuncia determini 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 ed internazionale e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I vizi della legge sulla c.d. *Robin Hood Tax*: ratio e limiti della dichiarazione di illegittimità costituzionale. – 3. Il principio generale dell'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale e la graduazione degli effetti della sentenza sotto il profilo temporale. – 4. Segue: il fondamento del potere-dovere di modulazione degli effetti temporali della sentenza di accoglimento. – 5. Segue: i presupposti. – 6. Il bilanciamento nella vicenda *de qua*. – 7. Le conseguenze di una sentenza retroattiva in tema di *Robin Hood Tax*. – 8. La graduazione degli effetti delle sentenze di accoglimento e il giudizio a

quo. – 9. La decisione del giudice a quo. – 10. Gli effetti *pro futuro* della sentenza e la loro esatta delimitazione. – 11. Il principio della domanda ed il potere-dovere di graduare nel tempo gli effetti delle sentenze di accoglimento; il rispetto del principio del contraddittorio. – 12. Considerazioni finali.

1. Premessa

Nei primo semestre del 2015 sono state pubblicate due sentenze della Corte costituzionale (si tratta della sentenza che si annota e di quella del 30 aprile 2015, n. 70, relativa al blocco della rivalutazione delle pensioni) che hanno subito destato l'interesse dei giuristi¹ e, più in generale, della stampa e dell'o-

¹ In ordine alla sentenza n. 10 si segnalano i seguenti commenti: A. ANZON DEMMIG, *La Corte Costituzionale "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle proprie pronunzie di accoglimento*, in www.rivistaaic.it, 2015, 2; A. ANZON DEMMIG, *Elogio della sentenza n. 10 del 2015*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; F. AULETTA, *La Robin Tax, la Corte costituzionale e il processo civile: "omnis actor post iudicium tristis"*, in www.judicium.it, 2015; C. BERGONZINI, *Note a margine di Corte cost. n. 10 del 2015: uno sguardo al merito (e alle fonti)*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; M. BIGNAMI, *Cenni sugli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità in un'innovativa pronuncia della Corte Costituzionale*, in www.questionegiustizia.it, 2015; R. BIN, *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; G. BIZIOLI, *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva del redditi. A margine della sentenza n. 10 del 2015*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; I. CIOLLI, *L'art. 81 della Costituzione: da limite esterno al bilanciamento a super principio*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; F. COCOZZA, *Un salomonico equilibrio tra "giusta misura" e "decisione" nella sentenza n. 10/2015. La Corte costituzionale "vestale" dei conti pubblici tra i guasti del funambolismo finanziario e il miraggio di politiche pro-concorrenziali*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; M. D'AMICO, *La Corte e l'applicazione (nel giudizio a quo) della legge dichiarata incostituzionale*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; E. DE MITA, *Sulla Robin Tax una bocciatura assai discutibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 marzo 2015; R. DICKMANN, *La Corte costituzionale torna a derogare al principio di retroattività delle proprie pronunce di accoglimento per evitare "effetti ancor più incompatibili con la Costituzione"* – Nota a Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10, in www.federalismi.it, 2015, 4; G. FRANSONI, *L'efficacia nel tempo della declaratoria di incostituzionalità della "Robin Hood Tax"*, in *Corr. trib.*, 2015, 13; F. GABRIELE-A.M. NICO, *Osservazioni "a prima lettura" sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015: dalla illegittimità del "togliere ai ricchi per dare ai poveri" alla legittimità del "chi ha avuto, ha avuto, ha avuto...scordiamoci il passato"*, in www.rivistaaic.it, 2015, 2; S. GIUBBONI, *Le pensioni nello Stato costituzionale*, in www.eticaeconomia.it, 2015, 23; 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 www.rivistaaic.it, 2015, 2; E. LONGO-A. PIN, *An evolution in "Italian Style": the Constitutional Court says it will govern the effects of its judgements (and will use the proportionality test to do it)*, in www.iconnectblog.com, 2015; C. MAINARDIS, *Limiti agli effetti retroattivi delle sentenze costituzionali e principio di proporzionalità (un'osservazione a C. cost. n. 10/2015)*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; A. MARCHESELLI, *Dalla Robin Tax allo Sceriffo di Nottingham*, in www.questionegiustizia.it, 2015; G. MARINO, *La Robin Tax è incostituzionale*, in *Diritto & Giustizia*, 2015, 4; I. MASSA PINTO, *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 www.costituzionalismo.it, 2015, 1; A. MASTROBERTI, *"Robin Hood Tax" illegittima, irragionevole e mal strutturata, ma solo a decorrere dal futuro*, in *Il Fisco*, 2015, 9; D. MESSINEO, *"Accadde domani": l'illegittimità costituzionale ipotetica di un seguito legislativo mancato nella sentenza della Corte Costituzionale sulla "Robin Tax"*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; A. MORELLI, *Tutela nel sistema o tutela del sistema? Il "caso" come occasione della "tutela sistemica" della legalità costituzionale e la "forza politica" del Giudice delle leggi (notazioni a margine di Corte cost. n. 10/2015)*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; F. PEDRINI, *Sentenze costituzionali in materia finanziaria ed effetti nel tempo*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; A. PIN-E. LONGO, *La sentenza n. 10 del 2015: un giudizio di proporzionalità "in concreto" o realistico?*, in www.forumcostituzionale.it, 2015.

pinione pubblica². La particolare attenzione riservata alle due pronunce è giustificata dall'importanza ed attualità delle questioni affrontate che riguardano un elevato numero di cittadini (utenti/consumatori e pensionati). L'acceso dibattito cui hanno dato luogo, tuttavia, sembra dipendere principalmente dall'esigenza, avvertita con sempre maggiore frequenza, di chiarire il ruolo che spetta al giudice delle leggi laddove una decisione di accoglimento possa avere un impatto considerevole sul bilancio dello Stato. Si tratta di un tema che periodicamente alimenta la discussione – non solo tra gli studiosi³ – che,

costituzionale.it, 2015; R. PINARDI, *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze di incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con la clausola di irretroattività*, in www.giurcost.org, 2015, 1; M. POLESE, *L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività della sentenza di accoglimento*, in www.osservatorioaic.it, 2015; A. PUGIOTTO, *Un inedito epitaffio per la pregiudizialità costituzionale*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; 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.forumcostituzionale.it, 2015; R. ROMBOLI, *La sentenza n. 10 del 2015: l'efficacia "ex nunc" della dichiarazione di incostituzionalità attraverso un dispositivo forse inadeguato a realizzare le finalità espresse dalla corte nella motivazione*, in *Foro it.*, 2015, I, 5; A. RUGGERI, *Sliding doors per la incidentalità nel processo costituzionale*, in www.forumcostituzionale.it, 2015; M. RUOTOLLO-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 www.rivistaaic.it, 2015, 2; S. SCAGLIARINI, *La Corte tra Robin Hood Tax e legislatore "Senzaterra"*, in www.giurcost.org, 2015, 1; D. STEVANATO, *"Robin Hood Tax" tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari*, in *Corr. trib.*, 2015, 13; G. TESAURO, *Incostituzionalità della "Robin Hood Tax": ragioni di bilancio über alles*, in *Foro it.*, 2015, I, 6; P. VERONESI, *La Corte "sceglie i tempi": sulla modulazione delle pronunce d'accoglimento dopo la sentenza n. 10/2015*, in www.forumcostituzionale.it, 2015.

Moltissimi sono anche i commenti dedicati alla sentenza n. 70 tra i quali si segnalano alcuni di quelli che, più ampiamente, si soffermano sul rapporto tra le due sentenze: A. BARBERA, *La sentenza relativa al blocco pensionistico: una brutta pagina per la Corte*, in www.rivistaaic.it, 2015; A. MORRONE, *Ragionevolezza a rovescio: l'ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale*, in www.federalismi.it, 2015; S. LIETO, *Trattare in modo eguale i diseguali? Nota alla sentenza n. 70/2015*, in www.forumcostituzionale.it, 2015. Quando il presente lavoro era già in bozza è intervenuta la pubblicazione di un comunicato della Corte costituzionale con il quale è stata data notizia di un'altra sentenza della Corte, la cui motivazione non è stata ancora pubblicata, che è destinata a suscitare nuove discussioni. Si tratta della decisione che ha dichiarato la illegittimità costituzionale della normativa in tema di blocco degli aumenti degli stipendi dei dipendenti pubblici con decorrenza dalla pubblicazione della sentenza. Il tenore del comunicato non è, e non può essere, decisivo per stabilire se la Corte abbia fatto nuovamente uso del potere di graduazione degli effetti temporali della sentenza (in tal senso v. S. CASSESE, *Una Corte che rispetta i vincoli*, in *Corriere della Sera* del 25 giugno 2015) ovvero abbia ravvisato l'esistenza di una fattispecie di illegittimità costituzionale sopravvenuta (in questi termini si è espresso il Presidente emerito della Corte V. ONIDA nell'intervista rilasciata a *Il Fatto Quotidiano* in data 28 giugno 2015).

² Basti pensare, ad es., al clamore ed alle discussioni suscitate dalla sentenza n. 70 in merito alla quale il Presidente della Corte costituzionale ha ritenuto opportuno concedere un'intervista dal titolo *La Consulta non fa valutazioni economiche*, in *Corriere della Sera* del 21 maggio 2015, cui è seguita l'intervista del Ministro PADOAN dal titolo *La Consulta non ha valutato il buco creato dalle pensioni*, in *La Repubblica* del 22 maggio 2015.

³ Si ricorda, ad es., il dossier su *Problematiche finanziarie nella modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità* consultabile sul sito www.cortecostituzionale.it. In dottrina si veda M. LUCIANI, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, Relazione al Convegno "Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012".

La discussione in merito alle conseguenze dei provvedimenti del giudice, del resto, non riguarda solo le sentenze del giudice delle leggi: basti pensare alla rinnovata discussione sull'impatto che le sentenze dei giudici comuni possono avere sull'attività delle imprese (si segnalano, in proposito, le riflessioni del Vice Presidente del C.S.M. G. LEGNINI nell'articolo pubblicato sul *Corriere della Sera* del 5 luglio 2015, "Giustizia e imprese le toghe valutino gli effetti delle scelte").

comprensibilmente, è particolarmente vivace in un momento che è caratterizzato dal perdurare di una gravissima crisi economica e finanziaria, nonostante tutti gli sforzi e i sacrifici compiuti per superarla, che rende estremamente difficile il rispetto degli impegni assunti con la UE.

Nella sentenza n. 10, per la prima volta in termini generali e con un'ampia motivazione, è stato affermato che il giudice delle leggi dispone di un potere di graduazione degli effetti nel tempo delle proprie sentenze di accoglimento⁴. Tale decisione è stata salutata con favore da coloro che hanno ritenuto di identificare nel potere di graduazione un valido strumento per limitare l'impatto della sentenza (e anche di sentenze future) sull'equilibrio di bilancio, mentre è stata criticata da coloro che la ritengono errata sotto diversi profili ed anche pericolosa per gli effetti negativi che comporterebbe in relazione al diritto alla tutela giurisdizionale tanto da ipotizzare che la Corte potrebbe persino avere violato gli artt. 6 e 13 CEDU⁵. La seconda sentenza – nella quale la Corte ha invece ritenuto di non modulare gli effetti nel tempo della dichiarazione di incostituzionalità, pur in presenza di un possibile "costo" incomparabilmente superiore rispetto a quello che sarebbe derivato da una pronuncia avente carattere retroattivo sulla c.d. *Robin Hood Tax* – ha dato luogo a nuovi contrasti⁶ che, ancora una volta, vertono principalmente, anche se non esclusivamente, sul rapporto tra salvaguardia dell'equilibrio di bilancio e tutela dei diritti garantiti dalla Costituzione, generando ulteriore incertezza circa l'orientamento che la Corte potrà seguire in futuro nella decisione delle molte questioni sottoposte al suo giudizio che, astrattamente, potrebbero avere un considerevole impatto sull'equilibrio del bilancio statale⁷.

Nonostante il numero molto elevato di commenti che risultano essere stati già pubblicati in pochi mesi, continuano a svolgersi seminari ed incontri di studio e di confronto⁸.

In questa sede si concentrerà l'attenzione solo sulla sentenza n. 10.

4 Uno dei punti discussi riguarda proprio il carattere innovativo dell'indirizzo della Corte rispetto ad altre decisioni nelle quali la Corte aveva già avuto modo di limitare l'efficacia retroattiva di qualche sentenza di accoglimento.

Il tema della modulazione degli effetti delle sentenze di incostituzionalità è stato ampiamente studiato dalla dottrina: si ricordano in particolare i seguenti contributi: ROMBOLI, *Il giudizio di costituzionalità delle leggi in via incidentale*, in *Aggiornamenti in tema di processo costituzionale* (1987-1989) a cura di ROMBOLI, Torino, 1990, 108 ss.; ROMBOLI, *Il giudizio di costituzionalità delle leggi in via incidentale*, in *Aggiornamenti in tema di processo costituzionale* (1990-1992) a cura di ROMBOLI, Torino, 1993, 116 ss.; M. D'AMICO, *Giudizio sulle leggi ed efficacia temporale delle decisioni di incostituzionalità*, Milano, 1993; PINARDI, *La corte, i giudici e il legislatore. Il problema degli effetti temporali delle sentenze di incostituzionalità*, Milano, 1993; POLITI, *Gli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale*, Padova, 1997; RUOTOLLO, *La dimensione temporale dell'invalidità della legge*, Padova, 2000; PANZERA, *Interpretare, manipolare, combinare*, Napoli, 2013, nonché AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere*, Milano, 1989.

5 Sul punto si sono soffermati ampiamente R. ROMBOLI, *L' "obbligo" per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale ab origine*, cit.; ID., *La sentenza n. 10 del 2015*, cit., p. 1518 ss.; AULETTA, *op. cit.*, A. PUGIOTTO, *op. cit.* e G. TESAURO, *op. cit.*, p. 1928 ss.

6 Cfr. i commenti ricordati alla nota 1.

7 E. DE MITA, *Perché una Consulta moderna è indispensabile*, *Il Sole 24 Ore* del 19 maggio 2015.

8 Da ultimo si segnala il seminario di studi che si è svolto il 15 giugno 2015 presso l'Università degli Studi di Milano avente ad oggetto *La Corte costituzionale e gli effetti delle sue decisioni. Riflessioni a margine delle sentenze 10 e 70/2015*, con relazioni introduttive di VITTORIO ANGIOLINI, MARILISA D'AMICO e ANDREA MORRONE.

Gli interrogativi che la sentenza pone e le questioni in merito alle quali è stata avviata la discussione in dottrina sono molteplici e tutti di indubbio interesse. Non essendo possibile affrontarli tutti con l'approfondimento che meritano, si ritiene più utile concentrare l'attenzione solo sulla questione – una delle più importanti e discusse – delle possibili conseguenze che l'utilizzo della tecnica della graduazione degli effetti nel tempo della sentenza sulla c.d. *Robin Hood Tax* potrebbe avere sul diritto alla tutela giurisdizionale⁹.

L'indagine non sarà condotta in termini generali ma attraverso l'esame della sentenza che verrà dapprima analizzata nel suo complesso, dato che la prima e la seconda parte appaiono strettamente correlate tra loro. Per quanto concerne la prima delle due, pur senza prendere posizione in merito alle specifiche questioni di diritto tributario, si cercherà di valutare distintamente i tre capi della sentenza ivi identificabili. Il giudizio circa la graduazione degli effetti nel tempo della sentenza, infatti, potrebbe variare, tenuto conto che il bene della vita che la Corte ha inteso proteggere e il modo e la misura in cui ciò è avvenuto in ogni singolo capo non sono necessariamente gli stessi.

2. I vizi della legge sulla c.d. *Robin Hood Tax*: ratio e limiti della dichiarazione di illegittimità costituzionale

La Corte ha dichiarato illegittimo l'art. 81, commi 16 e 17, d.l. n. 112/2008, e successive modificazioni, che prevede la maggiorazione dell'aliquota IRES per determinati operatori dei settori energetico, petrolifero e del gas, con ricavi e reddito imponibile superiori a determinate soglie via via previste dal legislatore; è stato colpito dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale anche il comma 18 dell'art. cit. che vieta la traslazione dell'onere fiscale sui prezzi al consumo¹⁰.

I vizi che la Corte ha ritenuto sussistenti sono tre e si possono sintetizzare come segue:

a) l'imposizione, "*al di là della denominazione di "addizionale", (...) costituisce una "maggiorazione d'aliquota" dell'IRES, applicabile ai medesimi presupposti e imponibile di quest'ultima e non, come è avvenuto in altri ordinamenti, come un'imposta sulla redditività*" destinata a colpire soltanto l'eventuale parte di reddito suppletivo "*connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura*"¹¹;

b) l'incongruenza dell'imposizione, e si tratta di invalidità ancora più grave di quella di cui alla lett. a), dovuta al fatto che il legislatore non si è limitato a

⁹ Non si intende, quindi, esaminare in questa sede il tema in termini generali ma solo con riferimento a quanto deciso dalla Corte nella sentenza sulla c.d. *Robin Hood Tax*.

¹⁰ La Corte costituzionale ha ritenuto fondata sotto alcuni profili la questione di legittimità costituzionale sollevata da Comm. trib. Prov. Reggio Emilia, ord. 26 marzo 2011 (atto di promovimento n. 215), in *G.U.* 19 ottobre 2011, n. 44, commentata da STEVANATO, *La Robin tax alla prova del giudizio di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1678, e da COVINO-MAIORANA-STEANATO-LUPI, *Robin Hood tax: un altro tributo selettivo*, in *Dialoghi trib.*, 2011, p. 402.

In generale sulla normativa in tema di c.d. *Robin Hood Tax* si rinvia a C. PESSINA-A. PESSINA, *La Robin Hood tax per i settori petrolifero ed energetico*, in *Fisco 2*, 2008, p. 5125; PETRANGELI, *L'addizionale Ires dovuta dalle società dei settori petrolifero, del gas, e dell'energia elettrica*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2967; BONTEMPO, *L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di applicazione dell'addizionale Ires «Robin tax»*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2624.

¹¹ Cfr. il punto 6.5.1. della motivazione.

"fronteggiare una congiuntura economica eccezionale" ma ha introdotto un regime fiscale "senza limiti di tempo" che, come tale, potrebbe continuare "(...) ad operare ben oltre l'orizzonte temporale della peculiare congiuntura" ¹²;

c) infine, anche se certamente non si tratta di un vizio di minore portata rispetto agli altri due, perché "Il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo risulta difficilmente assoggettabile a controlli efficaci, atti a garantire che non sia eluso" con la conseguente "inidoneità della manovra tributaria in giudizio a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire" ¹³.

Tipo e natura dei vizi riscontrati, la cui esatta portata si cercherà di chiarire ancor meglio in seguito, rendono fin da subito evidente la reale portata della dichiarazione di illegittimità costituzionale.

Il giudice delle leggi, infatti, non ha minimamente censurato lo scopo perseguito dal legislatore perché "non si può escludere che le peculiarità del settore petrolifero si prestino, in linea teorica, a legittimare uno speciale regime tributario" ed inoltre "non è del tutto implausibile ritenere che questo settore di mercato possa essere caratterizzato da una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale ad hoc" ¹⁴.

In modo coerente con questa impostazione e a prescindere dal fatto che nelle sentenza sembra emergere una sorta di intensità della gravità dei vizi riscontrati, la Corte non ha mancato di sottolineare anche che l'illegittimità costituzionale deriva essenzialmente dalla "incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito" ¹⁵.

L'esatta natura della dichiarazione di legittimità costituzionale ed anche i suoi limiti risultano ancora più nitidamente se si rivolge l'attenzione alla parte terminale della motivazione della sentenza nella quale, ribadito il giudizio negativo circa l'inidoneità dei mezzi individuati dal legislatore per perseguire le finalità sottese alla normativa in tema di Robin Hood Tax ¹⁶, la Corte non manca di evidenziare espressamente che il legislatore ben può "provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (...), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi (...)" e di aggiungere, cosa ancora più importante, che ciò potrebbe essere fatto anche

¹² Cfr. il punto 6.5.2. della motivazione.

¹³ Cfr. il punto 6.5.3. della motivazione.

¹⁴ La Corte ha altresì aggiunto che "La complessa congiuntura economica così ricostruita dal legislatore che vi ha ravvisato spinte contraddittorie, costituite dall'insostenibilità dei prezzi per gli utenti e dalla eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio, ben potrebbe essere considerata in astratto, alla luce della richiamata giurisprudenza di questa Corte, un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali "sovraprofitto" congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero".

¹⁵ Cfr. il punto 6.5.4. della motivazione, ma anche il punto 6.5.

¹⁶ Non basta, secondo la Corte, che lo scopo sia legittimo ma occorre anche che "(...) i mezzi approntati siano idonei e necessari a conseguirlo. Infatti, affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice. Se, come nel caso in esame, il presupposto economico che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione." (punto 6.5.).

“(...) rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.”¹⁷.

Da questo primo esame della sentenza emerge quindi in modo palese che la censura della legislazione in materia è, da una parte, circoscritta ai soli mezzi con cui è stata perseguita una finalità ritenuta legittima e, dall'altra parte, che l'art. 81 ha leso i diritti dei soggetti passivi dell'imposta dell'addizionale IRES (in relazione ai quali la sentenza potrebbe astrattamente far sorgere un diritto alla restituzione di quanto pagato e a non pagare per il futuro) ma anche quelli di altre categorie di soggetti (utenti/consumatori) perché la manovra tributaria si è rivelata inidonea *“(...) a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire (...)”*.

In questo quadro, molto articolato e complesso, il legislatore è stato lasciato libero di individuare il modo migliore di garantire il rispetto del vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio senza escludere, tuttavia, la possibilità che venga ancora prevista una peculiare tassazione degli operatori economici del settore petrolifero e dell'energia sempre che, in tal caso, la nuova disciplina tributaria sia immune dai vizi riscontrati dalla Corte nella normativa dichiarata incostituzionale¹⁸.

Con riserva di tornare sul punto in seguito, quando si cercherà di indentificare con maggiore precisione quali sono gli effetti della sentenza che si annota, si può fin d'ora rilevare che non può ritenersi corretta una valutazione della sentenza della Corte che trascuri di considerare, ai fini della verifica della salvaguardia del diritto alla tutela giurisdizionale, che i soggetti di imposta non sono gli unici soggetti “beneficiari” della sentenza. Non si deve quindi soltanto chiarire se esista ed in quale misura un diritto in capo ai primi di ottenere la restituzione, in tutto o in parte, delle somme pagate ma anche di garantire il soddisfacimento delle finalità solidaristiche che la legge ha finito per violare invece di tutelare.

3. Il principio generale dell'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale e la graduazione degli effetti della sentenza sotto il profilo temporale

La seconda parte della sentenza è dedicata al tema della retroattività degli effetti e del potere di modulare gli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento¹⁹.

Come già si è avuto modo di chiarire, esula dalle finalità del presente lavoro una valutazione in termini generali delle conclusioni cui è pervenuta la Corte. Il tema verrà quindi trattato solo per quanto necessario ai fini della valutazione, sulla base dei vizi riscontrati dalla Corte, degli eventuali effetti pregiudizievoli che l'avvenuta posticipazione degli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità costituzionale può avere prodotto sul diritto alla tutela giurisdizionale.

Come ha ricordato la Corte, l'esigenza di limitare, in alcuni casi, la retroatti-

¹⁷ Cfr. il punto 8 della motivazione in fine.

¹⁸ La Corte ha lasciato alla discrezionalità del legislatore la scelta del tipo di disciplina da approvare, ma ha evidenziato chiaramente che, se dovesse essere emanata di nuovo una normativa in tema di *Robin Hood Tax* il legislatore avrebbe l'obbligo di non riproporre i vizi riscontrati nell'art. 81 cit.

¹⁹ Cfr. il punto 7 della motivazione.

vità delle sentenze del giudice costituzionale non è certo una novità nel nostro ordinamento ed è stata avvertita anche da altre Corti costituzionali; anche la Corte di Giustizia della UE, del resto, in taluni casi può emanare sentenze non retroattive²⁰. Da ultimo si può ricordare che una riflessione è stata avviata anche in ordine alle sentenze di annullamento del giudice amministrativo dopo una recente sentenza del Consiglio di Stato che ha escluso la retroattività dell'annullamento del provvedimento amministrativo impugnato nel dichiarato intento di assicurare una maggiore tutela del ricorrente²¹.

Al di là di queste considerazioni, sembra comunque essenziale, per un corretto inquadramento del potere di graduazione, richiamare preliminarmente l'attenzione su un passaggio fondamentale della sentenza il cui valore, senza motivo, appare spesso trascurato. La Corte ha ben chiarito che la questione della graduazione degli effetti nel tempo della sentenza di accoglimento può essere affrontata solo tenendo conto del fatto che *"l'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale è (e non può non essere) principio generale valevole nei giudizi davanti a questa Corte (...)"*²². La retroattività ha quindi il rango di principio generale: pertanto, *"di regola"*, l'efficacia delle sentenze di accoglimento non può non essere retroattiva.

Non si può considerare irrilevante o scontata tale affermazione. La Corte ha infatti inteso sancire inequivocabilmente che la possibile graduazione degli effetti nel tempo di una sentenza di accoglimento costituisce un'evenienza di carattere eccezionale. Inoltre, e opportunamente, ha inteso evidenziare, quasi allo scopo di prevenire il manifestarsi di velleità riformatrici, che la sentenza n. 10 non può essere travisata ed utilizzata con la finalità di introdurre limitazioni dei poteri del giudice costituzionale che potrebbero comportare lo stravolgimento del ricordato principio generale di retroattività della declaratoria di illegittimità costituzionale²³.

Ma la Corte non si è limitata a fare questo. Infatti, nel chiarire che il potere di graduazione degli effetti ha carattere eccezionale, ha anche evidenziato che il suo esercizio richiede una particolare cautela e che, proprio per questa ragione, non è *"privo di limiti"*²⁴. Anche l'uso del plurale non è privo di significato in quanto rende palese non solo che non si tratta di un unico limite, ma di più limiti. Infine la Corte ha chiarito che tali limiti hanno diretto fondamento nella Costituzione.

Il potere di modulazione degli effetti della sentenza ha finalità molto diverse da quelle che, come si ricorda nella sentenza, in passato hanno condotto la Corte ad escludere il carattere retroattivo delle sentenze di accoglimento allo scopo di tutelare la certezza del diritto ad es. nel caso di situazioni giuridiche

20 Sul punto, in termini critici, G. TESAURO, *op. cit.*, 1925 ss.

21 Cons. Stato, sez. VI, 10 maggio 2011, n. 2755. Più in generale non si deve dimenticare che l'art. art. 113, comma 3, Cost. rimette alla legge la regolamentazione degli effetti dell'annullamento degli atti della p.a.

22 Cfr. punto 7 della motivazione.

23 Si segnala che, dopo la pubblicazione della sentenza annotata, è stato presentato il D.D.L. S. 1952 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 iniziativa di Linda Lanzillotta.

24 Cfr. il punto 7 della motivazione, ma si veda anche il punto 8 ove la Corte fa espressamente riferimento al potere di modulazione degli effetti nel tempo della sentenza di accoglimento ed ai *"relativi limiti"*.

soggettive irrevocabili e di rapporti giuridici esauriti²⁵.

Ciò non vuol dire che non sussista comunque l'esigenza di limitarne l'uso ed evitare che possa venire esercitato senza limiti e in modo arbitrario. Per questo motivo la Corte ha identificato i "presupposti" che devono necessariamente ricorrere perché si possa ipotizzare una modulazione degli effetti nel tempo della sentenza ai quali deve quindi riconoscersi il ruolo di vere e proprie condizioni a cui è subordinato l'esercizio di tale potere che, inoltre, come si vedrà, è configurato anche come un dovere.

4. Segue: il fondamento del potere-dovere di modulazione degli effetti temporali della sentenza di accoglimento

Secondo la Corte, la "(...) *regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale*" e ciò "(...) *independentemente dal fatto che la Costituzione o il legislatore abbiano esplicitamente conferito tale potere al giudice delle leggi.*"²⁶.

L'esistenza di tale potere non può essere negata soltanto perché manca una disposizione di legge che lo attribuisca alla Corte in modo espresso. In altre parole, il silenzio della legge non basta ad escluderne la presenza nell'ordinamento, se non è equiparabile ad un divieto.

Non si ignora che, in altre fattispecie, la Corte ha attribuito al silenzio carattere preclusivo, tanto da rendere necessaria la dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disposizione di legge nella parte in cui non prevedeva la titolarità di determinati poteri in capo al giudice²⁷. Nella specie, tuttavia, non ricorrono le ragioni che, in altri casi, a torto o ragione, hanno indotto ad equiparare il silenzio ad un vero e proprio divieto di esercitare un determinato potere²⁸. Il potere di graduare gli effetti della sentenza nel tempo, del resto, costituisce una tecnica decisoria di cui la Corte può fare uso anche quando ciò sia richiesto dalla natura del vizio che inficia la legge per evitare situazioni paradossali come quella che si sarebbe verificata nella specie, come si chiarirà nel prosieguo, in relazione al terzo dei vizi illegittimità riscontrati dalla Corte qualora gli effetti della sentenza fossero retroattivi²⁹.

Un altro elemento che contribuisce a delineare i caratteri del potere in esame è che la graduazione degli effetti temporali della decisione è doverosa dato che la Corte non può "*non tenere in debita considerazione l'impatto che una tale pronuncia determina su altri principi costituzionali (...)*". La graduazione degli effetti nel tempo della sentenza quindi, da un lato, è eccezionale ma,

25 Cfr. il punto n. 7 della motivazione.

26 Cfr. il punto n. 7 della motivazione.

27 Si pensi, ad es., alla sentenza 12 marzo 2007, n. 77, in tema di *translatio iudicii* ove viene precisato che, nella fattispecie esaminata, il silenzio esprime un divieto legislativo tale da richiedere la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 30 legge TAR.

28 Per completezza si deve aggiungere che la Corte sembra avere ricondotto le sentenze che prevedono una graduazione degli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disposizione di legge alla tipologia delle sentenze c.d. manipolative che sono ammesse da tempo nel sistema di giustizia costituzionale (cfr. punto 8 della motivazione): per chi condivida quest'impostazione non si tratta, dunque, di fare riferimento ad un nuovo potere ma di consentire alla Corte di esercitarlo solo in parte.

29 V. *infra* il punto n. 7.

dall'altro, è anche "(...) costituzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco (...)"³⁰.

Si tratta quindi di un potere-dovere dal cui esercizio la Corte non può esimersi, sempre, naturalmente, che ne ricorrano i presupposti di cui si parlerà subito dopo. Non si corre in tal modo il rischio che la scelta di esercitare o meno tale potere dipenda da una valutazione discrezionale rimessa alla Corte.

In questo quadro si comprende il motivo per cui l'esatta individuazione dei presupposti, dei quali adesso subito si dirà, riveste carattere essenziale perché sono proprio i presupposti che consentono di accertare concretamente se effettivamente tale potere può essere utilizzato solo in circostanze di carattere eccezionale ed entro limiti tali da non pregiudicare l'effettività della tutela giurisdizionale.

5. Segue: i presupposti

La graduazione degli effetti nel tempo della sentenza di accoglimento è consentita solamente se sussistono due rigorosi e chiari presupposti che la Corte enuncia espressamente: "(...) l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco."³¹.

In più punti della sentenza viene fatto riferimento all'esistenza di uno o più principi costituzionali che, in difetto di una modulazione degli effetti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento. È questo il primo presupposto. La Corte comunque non si limita a ribadirlo in quanto aggiunge che l'esigenza di evitare l'irrimediabile compromissione di uno o più principi deve integrare gli estremi di una vera e propria "impellente necessità".

Il secondo presupposto è di altrettanta se non maggiore importanza: la Corte, infatti, chiarisce che non esiste una secca alternativa tra retroattività e non retroattività della sentenza di accoglimento.

Se nel caso della c.d. Robin Hood Tax la Corte ha deciso per "La cessazione degli effetti delle norme dichiarate incostituzionali dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale (...)", questo non significa che tutte le volte in cui la Corte dovesse decidere di esercitare il potere di graduazione degli effetti nel tempo della sentenza di accoglimento debba avvenire altrettanto. Infatti la sentenza in esame ha inequivocabilmente, e giustamente, esteso la portata del principio di stretta proporzionalità non solo all'individuazione dei casi in cui sia necessaria una graduazione degli effetti nel tempo ma anche all'esatta delimitazione della compressione dell'efficacia retroattiva della sentenza che deve essere obbligatoriamente circoscritta "(...) a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco".

A seconda delle diverse fattispecie, quindi, la sentenza, quando non possa avere effetto retroattivo in presenza dei presupposti di cui si è detto, non ne-

30 Cfr. il punto 8 della motivazione.

31 Cfr. il punto 7 della motivazione nella parte finale.

cessariamente deve spiegare i suoi effetti solo per il futuro. È ben possibile, infatti, che spieghi i suoi effetti anche per il passato, anche se solo in parte, ove la Corte ritenga che la compromissione dell'efficacia retroattiva sia necessaria a partire da un momento antecedente a quello della data di pubblicazione della sentenza in G.U.³². Ancora si deve aggiungere, anche se, verosimilmente, si tratta di ipotesi più remota, che nei casi di efficacia *pro futuro* non sembrano esservi ragioni per escludere che questa si verifichi in un momento successivo a quello della pubblicazione nel caso che l'impellente esigenza di posticipare gli effetti della sentenza di accoglimento nel tempo lo richieda.

Per concludere sul punto, infine, occorre rilevare che, qualora nella sentenza siano riscontrabili distinti capi del provvedimento, il bilanciamento in relazione ad ognuno di essi ben può avere un esito differente. In relazione ad ogni capo della stessa sentenza possano dunque porsi esigenze di tipo diverso: in tali casi ben possono coesistere la retroattività di un capo della sentenza e la non retroattività di un altro capo. Anche questa è una possibilità per circoscrivere, coerentemente con il principio generale della retroattività delle sentenze, la modulazione degli effetti nel tempo nei soli limiti di quanto assolutamente necessario per garantire il contemperamento dei valori in gioco; anzi in molte situazioni può anche rivelarsi l'unico modo di dare attuazione al principio enunciato dalla Corte.

Il fatto che il bilanciamento possa essere operato dalla Corte in modo errato nei singoli casi non è una valida ragione per negare l'esistenza del potere e la possibilità di esercitarlo nei ristretti confini fissati dalla Corte. Un conto infatti è ritenere che una singola decisione non sia condivisibile perché non ricorrono l'uno o l'altro dei due presupposti o anche perché il bilanciamento non è stato effettuato in modo corretto (quando, ad es., venga disposta la totale irretroattività della sentenza mentre sarebbe stato possibile distinguere tra un capo e l'altro della decisione). Un altro conto, invece, è ritenere che, per questa ragione, la Corte non disponga del potere di graduazione degli effetti nel tempo.

Gli stringenti limiti delineati dalla Corte appaiono idonei ad escludere che, in via di principio, tale tecnica possa comportare una limitazione del diritto alla tutela giurisdizionale. Né vale obiettare che le sentenze della Corte non sono impugnabili, trattandosi di un argomento che, come si suol dire, prova troppo dato che la mancanza di rimedi contro le decisioni riguarda tutte le sentenze del giudice delle leggi e non solo quelle con cui venisse esercitato il potere di graduazione degli effetti.

6. Il bilanciamento nella vicenda *de qua*

Naturalmente, al di là del fatto di avere subordinato l'esercizio del potere a due presupposti, ciò che davvero rileva ed è determinante ai fini di una valutazione, è il bilanciamento che la Corte ha operato in concreto³³.

La prima considerazione che la Corte ha svolto – cosa che non sorprende, trattandosi di una legge tributaria ed essendo ben nota la tradizionale ritrosia,

³² È la logica ed inevitabile conseguenza del principio che la compressione degli effetti retroattivi deve essere limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco.

³³ Cfr. il punto 8 della motivazione.

per così dire, del giudice delle leggi a “bocciare” disposizioni in materia fiscale³⁴ – è che “l’applicazione retroattiva della (...) declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe (...) una grave violazione dell’equilibrio di bilancio ai sensi dell’art. 81 Cost.” per “l’impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell’art. 81, commi 16, 17 e 18, del D.L. n. 112 del 2008 (...)”.

La preoccupazione della Corte riguarda le possibili conseguenze della declaratoria di incostituzionalità dovuta al primo dei tre vizi di incostituzionalità che ha riscontrato a causa dell’indebita estensione della base imponibile operata dal legislatore. La restituzione dei versamenti tributari viene considerata in termini estremamente generici senza identificare i soggetti che avrebbero diritto a chiederla e l’entità delle somme che lo Stato potrebbe essere tenuto a rimborsare. È chiaro che viene in rilievo, a questo riguardo, il contrasto tra il diritto alla restituzione e l’interesse all’equilibrio del bilancio dello Stato destinato ad una verosimile rilevante alterazione³⁵ anche se la Corte non ha ritenuto di svolgere un’istruttoria specifica sul punto e si è basata, sembra di capire, sulle risultanze delle relazioni annuali predisposte dalla AEEG a norma del comma 18 dell’art. cit.

Ma non esiste solo un problema di costo. Rileva anche il fatto che, per reperire i fondi necessari per procedere alle restituzioni, sarebbe indispensabile “una manovra finanziaria aggiuntiva” e, soprattutto, i fondi necessari per provvedere alle restituzioni sarebbero alcuni miliardi di euro³⁶.

Se è innegabile che l’ammontare delle somme da restituire sia stato tenuto ben presente e che, anzi, il discorso abbia preso le mosse proprio da questo punto, è dubbio che la Corte abbia deciso di graduare gli effetti nel tempo della sentenza a causa dell’esigenza di salvaguardare l’equilibrio di bilancio. Basta considerare, a questo proposito, che la Corte non ha preso in esame solo il principio costituzionale dell’equilibrio di bilancio ma anche altri principi. Il problema delle conseguenze finanziarie della sentenza non sembra quindi avere avuto un’influenza determinante sulla decisione di comprimere l’efficacia retroattiva della sentenza.

La Corte, in effetti, sembra avere ritenuto di dovere valutare le conseguenze complessive della rimozione con efficacia *ex tunc* della normativa in materia di *Robin Hood Tax* e, in questa prospettiva, ha considerato, anzitutto, che si sarebbe potuta determinare 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.”³⁷. Nella sentenza inoltre si accenna anche alle conse-

34 E. DE MITA, “Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»” Introduzione al volume “I cinquant’anni della Corte Costituzionale. Diritto Tributario”, Roma 2006 a cura di L. Perrone e C. Berliri.

38 Meno sicuro è che lo squilibrio avrebbe messo a repentaglio il rispetto dei parametri europei.

36 Naturalmente l’ammontare dell’importo da restituire nel giudizio *a quo* non è neppure lontanamente paragonabile come era noto alla Corte. Somme di gran lunga superiori sono quelle che lo Stato avrebbe dovuto pagare se si considera l’ipotesi della restituzione delle somme reclamate in tutte le altre vertenze già pendenti alla data di pubblicazione della decisione della Corte ed eventualmente anche in relazione alle domande di rimborso già presentate a tale data.

37 L’argomento viene poi ripreso anche in un altro passaggio della motivazione ove si precisa che “la cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costi-

guenze nell'ambito dello stesso settore petrolifero a causa di un possibile "in-debito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire – in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri" "determinerebbe una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.". Tale ultimo profilo riguarda essenzialmente questioni relative alla tutela della concorrenza nel settore cui è applicabile l'addizionale IRES.

L'argomento che appare fondamentale nel ragionamento della Corte relativo al tema dei rimborsi è comunque il primo tra i due presi in esame: infatti la Corte – in una linea di continuità con quanto rilevato a proposito del terzo vizio di legittimità da essa stessa riscontrato nel punto 6.5.3. della motivazione – manifesta la contrarietà a consentire la restituzione delle somme versate in una situazione in cui è certo che alcuni operatori, in violazione del divieto legislativo, siano riusciti a traslare l'onere fiscale sui prezzi al consumo ed è molto probabile che la traslazione abbia rappresentato un fenomeno generalizzato tanto che la dottrina non ha mancato di evidenziare che il rialzo dei prezzi debba ormai essere considerato strutturale.

I principi di uguaglianza e solidarietà hanno quindi avuto un rilievo dirimente nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali nel senso che sono stati considerati preminenti, specialmente a fronte di un contrapposto valore di carattere meramente patrimoniale, tanto da integrare il presupposto che giustifica l'esercizio del potere di modulazione degli effetti nel tempo della sentenza.

Questa ultima considerazione costituisce un altro elemento che depone nel senso di escludere che la modulazione degli effetti abbia compromesso il diritto alla tutela giurisdizionale in quanto l'esclusione di un diritto alla restituzione non dipende dal fatto che la Corte disponga di tale potere ma dalla ritenuta preminenza di altri principi costituzionali. Dell'esattezza di tale conclusione si cercherà adesso confermare nel paragrafo successivo in cui si tenterà di chiarire quali sarebbero stati gli effetti della sentenza qualora la Corte avesse emanato una sentenza retroattiva (ad es. nel caso che avesse ritenuto, nel silenzio delle legge, di essere priva di un potere di graduazione degli effetti nel tempo) e quindi di cogliere, con maggiore precisione, l'effettiva differenza tra un tipo di sentenza e l'altra³⁸.

tuzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire "alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri ... garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali" (sentenza n. 264/2012).

38 Secondo alcuni Autori la Corte costituzionale, ove non avesse potuto procedere alla graduazione degli effetti della sentenza avrebbe probabilmente emanato una sentenza di rigetto. Non sembra questa, tuttavia, l'indagine da compiere dato che è impossibile riuscire a stabilire con certezza cosa avrebbe fatto in tal caso la Corte. È certamente possibile invece, verificare che effetti avrebbe avuto la sentenza che è stata resa ove la Corte avesse deciso di non modularne gli effetti nel tempo.

7. Le conseguenze di una sentenza retroattiva in tema di *Robin Hood Tax*

La verifica circa gli effetti che la sentenza avrebbe avuto ove la Corte non avesse fatto uso del potere di graduazione degli effetti nel tempo non può evidentemente prescindere dal fatto che la Corte ha ritenuto legittimo lo scopo perseguito dal legislatore. Inoltre non si può fare a meno di valutare gli effetti della sentenza con riferimento ad ognuno dei capi della prima parte della stessa che la Corte ha tenuto distinti e ciò anche se non sono da escludere possibili interrelazioni in considerazione del fatto che si tratta di vizi che, pur distinti, inficiano la stessa disciplina tributaria.

Il primo capo da considerare è quello relativo all'applicazione dell'addizionale IRES all'intero reddito dell'impresa, invece che al solo reddito supplementivo e cioè a quella parte specificamente riferibile alla posizione privilegiata dell'attività esercitata in una congiuntura particolarmente favorevole. La dichiarazione di incostituzionalità comporta di per sé un obbligo di restituzione oltre che, naturalmente, il venire meno del dovere di pagare l'imposta per il futuro³⁹. Si tratta indubbiamente di un'illegittimità costituzionale *ab origine* ma il diritto alla restituzione delle somme versate attiene solo all'*an*. La sentenza in esame, infatti, non avrebbe potuto costituire il titolo per chiedere la restituzione di tutte le somme versate, ma solo di quella parte dell'addizionale che non è stata calcolata sugli extraprofiti⁴⁰.

Si tratta della naturale conseguenza di una dichiarazione di illegittimità costituzionale parziale che non manca di riflettersi nel giudizio *a quo* nel quale il giudice non potrebbe mai accogliere la domanda di rimborso di tutte le somme versate. Un tale diritto infatti sussiste solo limitatamente alla parte di tali somme corrispondente all'addizionale calcolata sulla parte di reddito relativamente alla quale non sussiste il presupposto impositivo eccezionale richiesto dalla Corte e sempre che, onde evitare un indebito arricchimento, il contribuente che chiede il rimborso abbia rispettato il divieto di traslazione.

Se si passa a considerare il secondo capo della parte della sentenza in esame, si può agevolmente riscontrare che l'illegittimità costituzionale del carattere strutturale dell'imposta non è di per sé idonea a giustificare un diritto alla restituzione delle somme pagate a titolo di addizionale IRES. La Corte, in effetti, quantomeno per gli anni in cui la disposizione ha trovato applicazione, non ha ritenuto che sussistessero e/o fossero venute meno le ragioni per cui l'addizionale era stata introdotta: in alcuna parte della sentenza in effetti viene affermato che sia ormai stato raggiunto il momento in cui sono venuti meno i presupposti impositivi per il mantenimento dell'addizionale. Al contrario la Corte ha espressamente indicato che il legislatore può decidere di prevedere il mantenimento dell'addizionale purché la nuova disciplina tributaria in materia non sia inficiata dagli stessi vizi che la Corte ha già censurato. Si deve ritenere quindi che, in relazione al vizio in esame, l'effetto utile assicurato dalla sen-

39 Si veda *infra* il par. 9.

40 Probabilmente si tratta di un importo molto più basso rispetto a quello versato per calcolare il quale la Corte non ha fornito alcuna indicazione. In difetto di un intervento del legislatore, poiché nessuna censura la Corte ha rivolto ai parametri individuati dal legislatore circa l'ambito di applicazione soggettiva dell'addizionale, il calcolo potrebbe essere fatto escludendo l'applicazione dell'addizionale sulla parte di reddito al di sotto della soglia minima oltre la quale scatta l'obbligo di pagare l'addizionale.

tenza della Corte è quello tipicamente eliminatorio. Il venire meno della disposizione incostituzionale consente di evitare che l'imposta possa continuare ad essere applicata anche dopo il superamento della situazione temporanea che ne ha giustificato l'introduzione ancorché tale momento non si sia ancora verificato. Ad una diversa conclusione, ovviamente, sarebbe dovuta pervenire la Corte nel caso in cui avesse riscontrato che, a partire da un certo momento (data della pubblicazione della sentenza o anno antecedente) l'imposta non poteva essere più richiesta essendo venuta meno la situazione contingente in relazione alla quale si sono generati gli extraprofitti da tassare con l'addizionale IRES. In tal caso, il vizio avrebbe rivestito natura assorbente e quindi l'addizionale IRES, a partire da tale data, non sarebbe stata più dovuta su alcuna parte del reddito d'impresa.

In relazione al capo della sentenza in esame, dunque, può forse parlarsi di illegittimità costituzionale *ab origine* che, comunque, inficia solo parzialmente le discipline in esame. Il vizio riscontrato dalla Corte è quindi destinato a valere solo per il futuro ed impedisce di ravvisare un diritto alla restituzione, anche solo in parte, di quanto corrisposto all'erario a titolo di addizionale.

Il discorso in ordine al terzo capo della sentenza è più complesso.

Il comma 18 dell'art. 81 cit., nel prevedere il divieto di traslazione, non ha inteso tutelare la posizione del soggetto di imposta ed anzi ha dettato una disciplina ritenuta indispensabile per evitare il verificarsi di un pregiudizio a carico degli utenti/consumatori causato dall'aumento dei prezzi al consumo per effetto della violazione del citato divieto di traslazione la cui inosservanza finirebbe per vanificare le finalità perseguite dal legislatore. La traslazione, infatti, è stata vietata proprio per evitare che l'onere economico dell'addizionale IRES gravi su soggetti diversi da quelli individuati dalla legge come soggetti d'imposta i quali non hanno avuto e non hanno conseguito alcun genere di extraprofitti da tassare quindi non potevano e non dovevano essere in alcun modo gravati da maggiori oneri in violazione delle finalità solidaristiche cui è preordinata la normativa in materia.

La Corte non ha ritenuto viziata la previsione di un divieto di traslazione in sé, quanto piuttosto la sua inadeguata regolamentazione con particolare riguardo all'effettiva possibilità di accertamento e repressione degli illeciti, nonché all'irrogazione di sanzioni adeguate. Al di là del fatto che sono titolari del bene della vita che la Corte ha inteso tutelare, in relazione a tale specifico profilo, soggetti diversi da quelli tenuti al pagamento dell'addizionale, occorre prendere in considerazione gli effetti che avrebbe prodotto una sentenza dichiarativa di illegittimità costituzionale con efficacia retroattiva. L'eliminazione con effetto *ex tunc* del divieto avrebbe rischiato di compromettere l'azione di accertamento e contrasto degli illeciti che la AEEG sta conducendo, tra mille difficoltà causate da un precetto legislativo del tutto lacunoso, nei confronti degli operatori sospettati di avere violato il divieto, azione che evidentemente deve proseguire⁴¹.

Si è quindi in presenza, anche in relazione a questo vizio, di un'illegittimità che non avrebbe mai potuto avere efficacia retroattiva: il divieto può ben man-

41 Il fatto che il comma 18 continui a spiegare i suoi effetti per il periodo antecedente alla pubblicazione della sentenza in G.U. non vuol dire che dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale non derivi un obbligo in capo al legislatore di intervenire per attribuire all'AEEG tutti i poteri necessari per garantire che le violazioni del divieto vengano accertate e che gli oneri traslati sui prezzi al consumo vengano restituiti ai consumatori e le condotte illecite opportunamente sanzionate.

care per il futuro qualora il legislatore ritenga di non reintrodurre il pagamento dell'addizionale IRES, mentre è essenziale, relativamente al passato, per garantire il corretto raggiungimento dello scopo – ritenuto legittimo dalla Corte – perseguito dal legislatore con l'introduzione della *Robin Hood Tax*. Del resto, come si è detto, il comma 18 cit. non è stato censurato perché è incostituzionale introdurre un divieto di traslazione, ma per la ragione opposta e cioè perché, nella specie, il legislatore ha ommesso di prevedere tutti i poteri ed i meccanismi atti ad accertare le violazioni di tale divieto e a rendere possibile la reazione dell'ordinamento mediante meccanismi di recupero delle somme traslate sui prezzi al consumo ed anche di irrogazione delle sanzioni conseguenti alla violazione del disposto di legge⁴².

8. La graduazione degli effetti delle sentenze di accoglimento e il giudizio *a quo*

Uno dei punti più delicati e discussi della sentenza, sul quale maggiormente si sono incentrate le critiche della dottrina, è quello della compatibilità tra la natura incidentale del giudizio di costituzionalità e l'esercizio del potere di modulazione degli effetti temporali della decisione di accoglimento.

La Corte, prevedendo che la questione avrebbe potuto essere oggetto di discussione, si è premurata di trattare il tema osservando che il potere di graduazione degli effetti *"non risulta inconciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza, proprio del giudizio incidentale"* in quanto *"(...) tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice a quo ai fini della prospettabilità della questione, ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima"*. La Corte ha altresì aggiunto che non *"si può dimenticare che, in virtù della declaratoria di illegittimità costituzionale, gli interessi della parte ricorrente trovano comunque una parziale soddisfazione nella rimozione, sia pure solo pro futuro, della disposizione costituzionalmente illegittima"*⁴³.

Non è questa la sede per affrontare *ex professo* tale delicata questione.

Al di là del fatto che, come si vedrà tra breve, la sentenza è destinata ad avere un indubbio rilievo quanto meno per il futuro e che quindi il giudizio *a quo* non risulta vanificato consentendo al ricorrente di ottenere tutto e solo ciò che la Corte ha ritenuto spettargli, sembra opportuno rilevare in via preliminare che le critiche rivolte, sotto questo profilo, all'orientamento espresso dalla Corte circa la possibilità di modulare gli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento non costituisce peraltro un motivo per negare che tale potere esista e possa essere esercitato.

Chi ravvisi tale incompatibilità dovrebbe infatti ragionevolmente anche concludere che tale carattere del sistema di giustizia costituzionale potrebbe al massimo portare ad individuare un ulteriore limite, oltre quelli già ritenuti sussistenti dalla Corte, all'esercizio del potere di graduazione degli effetti nel tem-

⁴² L'art. 81, comma 18, secondo l'interpretazione prevalente che ad esso ha dato la giurisprudenza amministrativa deve intendersi come un disposizione priva di sanzione non essendo stati attribuiti all'AEEG i necessari poteri (cfr., ad es., TAR Lombardia, Milano, sez. III, 27 luglio 2012, n. 2145) e che potrebbe al massimo comportare la restituzione degli oneri traslati sui consumatori.

⁴³ Cfr. il punto n. 7 della motivazione.

po della sentenza consistente nel riconoscere che questa ha necessariamente carattere retroattivo nell'ambito del giudizio *a quo*. Andare oltre significherebbe, all'evidenza, travisare l'argomento. È infatti evidente che, se anche tali rilievi fossero fondati, ciò comporterebbe unicamente che la graduazione degli effetti nel tempo della sentenza di accoglimento non dovrebbe riguardare il giudizio *a quo*.

Quella del giudizio *a quo*, quindi, è sicuramente una questione importante ma non è determinante dato che nessuna conseguenza potrebbe produrre la graduazione nel tempo degli effetti della sentenza rispetto ad ogni altra fattispecie. Qualora la Corte in futuro dovesse ritenere di riesaminare la questione e pervenire ad una diversa conclusione ciò, pertanto, non inficerebbe in alcun modo il resto del ragionamento che manterrebbe intatta la sua validità.

A parte ciò sembra difficile negare che, in linea di principio, il problema di un possibile stravolgimento del sistema di giustizia costituzionale per il supposto superamento della natura incidentale del giudizio si potrebbe porre solo ove si ritenga che il ricorso alla graduazione degli effetti nel tempo della sentenza di accoglimento comporti necessariamente che questa non abbia efficacia (retroattiva) nel giudizio *a quo*⁴⁴. Ciò, effettivamente, è quanto sembra avere ritenuto la Corte nella parte della sentenza che si annota, la meno felice della ponderosa decisione, dedicata ai rapporti tra potere di graduazione e giudizio *a quo*. Su questo presupposto, non condivisibile per le ragioni che si evidenzieranno tra breve, si è sviluppato il confronto dottrinale sul punto.

La Corte non ha ravvisato alcun conflitto tra potere di graduazione e natura incidentale del giudizio in cui è stato esercitato. Senza prendere posizione sul punto, che esula dai fini del presente commento, si cercherà di illustrare, in estrema sintesi, le ragioni per cui nella sentenza sulla *Robin Hood Tax* il tema dell'irretroattività della sentenza (e, più precisamente, dell'irretroattività del primo capo della parte dedicata all'illegittimità della normativa tributaria) nel giudizio *a quo* non avrebbe dovuto porsi. L'efficacia retroattiva della sentenza con riferimento a tale giudizio non dipende tanto dall'esigenza di evitare il denunciato stravolgimento del sistema della giustizia costituzionale, bensì dal fatto che sono gli stessi presupposti cui la Corte ha, in modo rigoroso, subordinato l'esercizio del potere di graduazione ad escluderlo. Se si tiene conto dell'oggetto del giudizio pendente davanti alla Commissione Tributaria di Reggio Emilia (azione di rimborso) e del fatto che in caso di retroattività, per le ragioni che sono già state esposte, al contribuente spetterebbe al massimo il rimborso solo parziale delle somme versate, sembra difficile ravvisare, con riferimento a tale giudizio, la sussistenza dei due presupposti ritenuti indispensabili dalla Corte.

44 La medesima considerazione si può svolgere con riferimento alle critiche di una parte della dottrina secondo cui la Corte non avrebbe potuto attribuirsi il potere di modulare gli effetti nel tempo della sentenza ma avrebbe dovuto sollevare d'ufficio davanti a sé stessa la questione di legittimità costituzionale dell'art. 30 della legge n. 87/1953 ed esercitare il potere di graduazione degli effetti solo dopo averne dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui non prevede che il giudice delle leggi possa modulare gli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento. Anche se non è questa la sede per approfondire il problema, si possono svolgere al riguardo due brevi osservazioni: la prima è che il risultato non sarebbe cambiato in quanto, anche procedendo ad una preventiva dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. cit., la Corte avrebbe finito per potere esercitare il potere in considerazione; la seconda è che con la decisione di non perseguire la via della dichiarazione dell'illegittimità costituzionale dell'art. 30 cit., la Corte potrà più agevolmente, e cioè senza procedere ad una nuova dichiarazione di illegittimità costituzionale, valutate le critiche ed i suggerimenti della dottrina, tenere conto di quelli eventualmente condivisi ed elaborare ulteriormente, affinandolo, il ragionamento posto alla base della sentenza n. 10.

Come si è visto, infatti, pur limitando il discorso solo al secondo dei due presupposti individuati nella sentenza, la compressione degli effetti retroattivi deve essere sempre *"limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contenimento dei valori in gioco"*⁴⁵ e nella specie ciò sembra escludere, data l'entità dell'importo del quale il contribuente ha chiesto il rimborso, la necessità di limitare l'efficacia retroattiva della sentenza nel giudizio *a quo*⁴⁶.

Non è una questione puramente nominalistica. Chi ritiene che, stante la natura incidentale del giudizio, la sentenza di accoglimento debba sempre avere efficacia retroattiva quanto meno nel giudizio *a quo* fa riferimento ad un effetto naturale ed automatico. Se si porta alle estreme conseguenze il ragionamento della Corte, invece, l'efficacia retroattiva della sentenza nel giudizio *a quo* è la conseguenza del bilanciamento. Il fatto che, verosimilmente, nella maggior parte dei casi il risultato del bilanciamento condurrebbe a non limitare l'efficacia retroattiva della sentenza nel giudizio *a quo*, non toglie in alcun modo che ciò non sia certo e che in talune situazioni la Corte potrebbe giungere anche ad una conclusione diversa.

9. La decisione del giudice *a quo*

La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Commissione Tributaria di Reggio Emilia nell'ambito di un giudizio avviato con un ricorso del contribuente avverso il silenzio rifiuto della p.a. sulla richiesta di rimborso dell'imposta versata relativamente all'anno d'imposta 2008 a titolo di addizionale IRES. Dopo la sentenza della Corte, con una recentissima decisione della stessa Commissione, il ricorso è stato accolto ed è stato ordinato puramente e semplicemente il rimborso dell'intera somma pagata dalla società ricorrente⁴⁷.

45 Cfr. il punto 8 della motivazione.

46 In tal modo verrebbe anche a stemperarsi il contrasto, evidenziato da una parte della dottrina, tra la sentenza n. 10 e la precedente decisione della Corte cost. 21 aprile 1989, n. 232, nella quale era stato riconosciuto *"il diritto di ognuno ad avere per qualsiasi controversia un giudice e un giudizio"* che verrebbe a *"svuotarsi dei suoi contenuti sostanziali se il giudice, il quale dubita della 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 nella controversia oggetto del giudizio principale, che dovrebbe quindi essere deciso con l'applicazione di una norma ritenuta illegittima."* (G. TESAURO, *op. cit.*, pp. 1927-1928, il quale richiama anche l'orientamento sul punto della giurisprudenza della Corte di Giustizia). Non si può comunque dimenticare che, se è esatta la ricostruzione del fondamento del potere di modulare gli effetti nel tempo della sentenza di accoglimento, è anche vero che il giudice fa applicazione della norma riconosciuta illegittima ma ciò solo perché, in caso contrario, verrebbero pregiudicati *"principi e diritti di rango costituzionale che altrimenti sarebbero irrimediabilmente pregiudicati"* (punto 7 della motivazione della sentenza annotata).

Parte della dottrina propone di estendere la retroattività della sentenza anche a tutti i giudizi di rimborso già pendenti. Non è da escludere che una tale possibilità possa essere eventualmente prevista in una legge che disciplini questa tipologia di sentenze ma, estendendo il discorso al di là del giudizio *a quo* si rischierebbe poi di non riuscire ad individuare un criterio per delimitare l'ambito dell'efficacia retroattiva e quindi potrebbe porsi anche il problema degli effetti in relazione ai procedimenti amministrativi in corso che siano stati avviati mediante presentazione di un'istanza di rimborso per non parlare di quelli che potrebbero essere ancora avviati nel termine di legge. Ma, in tal modo, si finirebbe per far coincidere gli effetti dell'esercizio del potere di graduazione con i limite dei rapporti esauriti con palese stravolgimento delle finalità perseguite dalla Corte.

47 Sentenza 14 maggio 2015, in *Foro it.*, 2015, III, c. 370 ss. con nota di richiami.

Il giudice *a quo* ha motivato tale decisione facendo riferimento, da una parte, al dispositivo della sentenza n. 10 nel quale Corte non ha inserito un'esplícita deroga alla regola della retroattività della sentenza stessa e, dall'altra parte, al fatto che nel nostro ordinamento non esisterebbe una disposizione di legge che permetta alla Corte costituzionale "*di manipolare temporalmente l'efficacia della declaratoria di incostituzionalità di una norma*"⁴⁸.

La Commissione Tributaria di Reggio Emilia in tal modo ha recepito alcuni dei rilievi formulati dalla dottrina⁴⁹, ma se è lecito discutere ed anche criticare la sentenza della Corte, cosa ben diversa è non applicarla. In questo senso si è espressa la dottrina che, dopo non avere lesinato critiche alla Corte nel commentare la sentenza n. 10⁵⁰, ha ritenuto che "*si può dissentire da tale statuizione, ma non si può dire che essa non esista nella sentenza o che non abbia portata decisoria*" con la conseguenza che "*(...) su questi punti non può essere il giudice tributario a pronunciarsi, ma la Corte stessa, la quale può ricredersi in futuro.*"⁵¹.

Ancora meno condivisibile è il fatto che la Commissione Tributaria abbia confuso la questione della possibile efficacia retroattiva della sentenza nel giudizio *a quo* con il diritto all'accoglimento automatico del ricorso e conseguente condanna dell'erario alla restituzione di tutte le somme pagate a titolo di addizionale in un determinato anno d'imposta. Tale conclusione, a prescindere da ciò che si pensa in merito al potere di modulazione degli effetti della sentenza, contrasta apertamente con il punto 6.5.1. della motivazione della sentenza che, come si è visto, al massimo potrebbe permettere un rimborso parziale. L'addizionale IRES infatti continua a rimanere dovuta, in base alla sentenza della Corte, sulla "*eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura.*" Inoltre va considerato che il diritto alla restituzione dell'addizionale calcolata sui profitti "normali" è naturalmente subordinato al rispetto, da parte del ricorrente, del divieto di traslazione: come si è in precedenza rilevato, infatti, la decisione della Corte sul punto non è dipesa da una valutazione negativa del divieto legislativo, ma da una considerazione opposta e cioè che tale divieto è stato ritenuto non idoneo a garantire la protezione dell'interesse tutelato dalla legge. In ogni caso, anche se la sentenza della Corte avesse effetto integralmente retroattivo nell'ambito del giudizio *a quo*, alla mancanza di uno specifico divieto di legge si dovrebbe sopperire applicando il principio generale secondo il quale nessuno ha diritto al rimborso di un'imposta pagata senza averne realmente sostenuto il costo, principio che discende dalla regola generale del divieto di arricchimento senza causa⁵².

Sembra quindi che l'orientamento della Commissione di Reggio Emilia non possa e non debba essere seguito da altri giudici tributari per le ragioni sopra esposte. In relazione a giudizi diversi da quello principale, del resto, neppure potrebbero essere invocate le critiche svolte in precedenza circa il risultato del

48 Sentenza cit., p. 372.

49 ROMBOLI, *La sentenza n. 10 del 2015*, cit., g. 1520. V. anche PUGIOTTO, *op. cit.*

50 E. DE MITA, *Robin Tax: sentenza discutibile*, in *Il Sole-24 Ore* del 9 marzo 2015.

51 E. DE MITA, *La retroattività «contesa» delle sentenze*, in *Il Sole 24 Ore* del 24 maggio 2015.

52 Sulla ripartizione dell'onere della prova in ordine al rispetto del divieto di traslazione nei processi da rimborso v. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, pp. 181-182.

bilanciamento cui è pervenuta la Corte in relazione al giudizio *a quo* che, del resto, sono volte unicamente a sollecitare una più puntuale verifica in futuro circa la sussistenza dei presupposti per l'esercizio del potere in modo indistinto e non già a sostenere che il giudice comune possa ripetere il bilanciamento tra principi costituzionali già eseguito dalla Corte e poi, in base al risultato raggiunto, sovvertire il giudizio della Corte circa il diritto al rimborso.

10. Gli effetti *pro futuro* della sentenza e la loro esatta delimitazione

La sentenza in commento sembra stabilire una chiara ripartizione degli effetti individuando come momento di discriminare la data di pubblicazione della sentenza stessa. Da tale momento, la normativa dichiarata incostituzionale non dovrebbe più spiegare alcun effetto.

A conferma dell'estrema complessità della materia e delle questioni poste dalla sentenza n. 10, subito dopo la sua pubblicazione all'inizio del mese di febbraio del 2015, ha cominciato a porsi il problema di individuarne la reale portata. Secondo una parte della dottrina, infatti, il fatto che la sentenza spiegherà i suoi effetti solo per il futuro vuol dire che ciò avverrà a partire dall'anno di imposta 2015. La dichiarazione di illegittimità costituzionale non sarebbe, dunque, applicabile ai versamenti a titolo di addizionale IRES dovuti a saldo per l'anno 2014 in quanto si tratterebbe di un onere riguardante un periodo d'imposta per il quale l'obbligazione tributaria risultava già configuratasi in modo compiuto, al momento della pubblicazione della sentenza, nel presupposto ed anche nel *quantum*⁵³.

La sentenza chiarisce espressamente che la graduazione degli effetti nel tempo vale con riferimento ai "*rapporti pendenti*". Qualora, infatti, il rapporto fosse esaurito il problema neppure si porrebbe in quanto opererebbe direttamente la regola secondo la quale la sentenza dichiarativa dell'illegittimità costituzionale in questi casi non ha efficacia retroattiva. L'imposta quindi sarà dovuta e nessun rimborso potrà essere concesso con riferimento a rapporti eventualmente già esauriti perché ciò risulterebbe in contrasto non solo con la sentenza 11 febbraio 2015, n. 10, ma con tutta la giurisprudenza pregressa della Corte.

Del tutto diverso è il discorso relativo ai pagamenti che avrebbero dovuto essere eseguiti dopo la pubblicazione della sentenza, in quanto il termine di adempimento dell'obbligazione viene a scadere solo successivamente a tale data dopo la quale, come si è detto, la legge non può più avere applicazione e quindi l'addizionale IRES non è più dovuta.

Non possono trovare applicazione nella specie le regole ordinarie in tema di efficacia della legge tributaria nel tempo. Nella sentenza n. 10, infatti, la Corte ha stabilito chiaramente che spetta alla Corte stessa modulare gli effetti della sentenza nel tempo, cosa che in effetti ha fatto. Esiste quindi una regola speciale dettata dalla Corte e vincolante per il giudice *a quo* e per ogni altro giudice, nonché per l'amministrazione finanziaria.

53 G. FRANSONI, *op. cit.*, p. 969 ss. Nello stesso senso si sono espresse l'Agenzia delle Entrate con la circolare del 28 aprile 2015, n. 18/E, p. 6 e, in precedenza, l'ASSONIME con la circolare 6 marzo 2015, n. 5, pp. 7-8 la quale si sofferma sulla situazione dei contribuenti che non hanno versato gli acconti nel 2014 e che, accogliendo una tesi diversa, non dovrebbero più nulla.

Tale conclusione trova un chiaro riscontro testuale e logico nella motivazione della sentenza.

Nel compiere il bilanciamento richiesto ai fini dell'esercizio della modulazione degli effetti della sentenza nel tempo, la Corte, prendendo in considerazione il principio dell'equilibrio di bilancio, ha osservato che il problema è costituito dalle "restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale (...)". Nessun riferimento viene fatto ai pagamenti ancora da effettuare non essendo ancora scaduto il termine di legge per l'adempimento.

11. Il principio della domanda ed il potere-dovere di graduare nel tempo gli effetti delle sentenze di accoglimento; il rispetto del principio del contraddittorio

Un altro punto su cui la sentenza della Corte suscita qualche perplessità è quello del rispetto del principio del contraddittorio. Il fatto che la Corte possa graduare, nei limiti e con le precisazioni di cui sopra, gli effetti nel tempo delle proprie sentenze di incostituzionalità non significa che tale potere possa essere esercitato senza rispettare il principio del contraddittorio.

Non emerge dal testo della sentenza che sia stata avanzata una richiesta di modulare gli effetti temporali della sentenza e che quindi, nell'emanare la sentenza, abbia provveduto in merito alla domanda di una delle parti⁵⁴. La mancanza di un'apposita istanza non ha impedito alla Corte di esercitare il potere di graduazione degli effetti che nella sentenza è stato configurato come un potere-dovere il cui esercizio quindi deve prescindere dall'iniziativa di parte – che, tuttavia, non è certamente vietata – data la impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali altrimenti risulterebbero irrimediabilmente compromessi.

Il fatto che l'esercizio del potere di graduazione degli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento sia stato configurato nella sentenza n. 10 come eccezionale non vuol dire che la Corte si occuperà raramente della questione. Dopo la sentenza n. 10 è ragionevole ritenere specifiche richieste di modulare gli effetti nel tempo della sentenza possano essere proposte in diverse occasioni⁵⁵. A ciò si aggiunga che le parti interessate a contrastare la possibilità che tale potere venga esercitato ben potrebbero decidere di affrontare, anche in via preventiva, la questione per evitare di trovarsi di fronte all'impossibilità di difendersi nel caso che la Corte decida poi di affrontare la questione d'ufficio. La Corte dovrà quindi prendere in esame tali richieste e provvedere in merito ad esse motivando la sua decisione. In tal modo si potrà chiarire ulteriormente la natura del potere di graduazione degli effetti ed i suoi limiti.

⁵⁴ Sembra peraltro che la richiesta di limitare gli effetti nel tempo della sentenza sia stata avanzata in via subordinata dall'Avvocatura dello Stato durante l'udienza di discussione (A. PIN-E. LONGO, *La sentenza n. 10 del 2015*, cit., p. 4). Anche se ciò fosse vero, non cambiano i termini del discorso svolto nel testo, non venendo meno l'esigenza di una compiuta garanzia del contraddittorio in merito.

⁵⁵ Ritengono che tale potere potrebbe essere esercitato solo nel caso di apposita richiesta A. PIN-E. LONGO, *La sentenza n. 10 del 2015*, cit., p. 4, secondo i quali dovrebbero anche essere "offerti elementi a suffragio della richiesta, che potrebbero offrire alla Corte un vaglio più agevole".

Qualche considerazione va svolta in merito al fatto che la graduazione degli effetti della sentenza sembra essere avvenuta senza che le parti siano state informate di una simile possibilità ed abbiano avuto modo di esporre, per iscritto o almeno oralmente, le rispettive difese sul punto.

Come noto, in linea generale, secondo la giurisprudenza, il giudice è tenuto ad indicare alle parti le questioni che eventualmente ritenga di dovere affrontare d'ufficio⁵⁶. Oggi tale regola è enunciata sia nell'art. 101, comma 2, c.p.c., sia nell'art. 73, comma 3, c.p.a., che sembrano essere a tutti gli effetti espressione di un principio generale che come tale potrebbe essere applicabile anche nel processo costituzionale benché questo non sia equiparabile in tutto e per tutto ad un normale processo civile o amministrativo.

L'esigenza di assicurare il contraddittorio anche su questo punto appare, d'altra parte, meritevole di considerazione. La garanzia del contraddittorio deve esplicitarsi sia con riferimento all'esistenza del potere di graduazione degli effetti nel tempo sia, ed è ciò che più conta, in ordine alla verifica della sussistenza dei presupposti che può essere effettuata solo se è noto il principio costituzionale o sono noti i principi in relazione ai quali la Corte potrebbe considerare di provvedere alla graduazione degli effetti. Tale esigenza non solo ricorre nei casi in cui difetti una domanda di parte ed in cui quindi, verosimilmente, il dibattito tra le parti sia stato nullo sul punto, ma anche nei casi in cui vi sia stata una sollecitazione proveniente dalle parti, ma la Corte ritenga di ravvisare l'esistenza dei presupposti in relazione a principi differenti rispetto a quelli discussi tra le parti.

Nella specie le parti non potevano certo immaginare quali fossero i principi in relazione ai quali sarebbe stato effettuato il bilanciamento. La Corte, quindi, avrebbe dovuto indicarli preventivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio che non è soltanto una garanzia essenziale per le parti del processo, ma è anche lo strumento che permette al giudice (e in special modo alla Corte, su cui grava il compito sempre più difficile ed estremamente delicato di decidere in merito alla legittimità delle leggi) di stimolare il pieno apporto delle parti il cui contributo può fornire elementi di fatto e di diritto per la migliore soluzione delle questioni.

Se rese edotte di una possibile decisione del tipo di quella poi emanata, le parti ben avrebbero potuto fornire un numero maggiore di dati. In tal modo forse si sarebbe potuta evitare, anche senza ricorrere a dei mezzi istruttori, l'insoddisfazione per quei passaggi della decisione dai quali emerge la mancanza di dati precisi in ordine ad elementi rilevanti posti a fondamento di alcuni passaggi della decisione.

Non si ritiene necessaria l'approvazione di modifiche normative che attribuiscono alla Corte nuovi poteri istruttori⁵⁷. L'esplicitarsi del contraddittorio, anche per quanto attiene agli aspetti istruttori, ben può consentire di acquisire un maggior numero di elementi in base ai quali prendere la decisione, salvo l'esercizio dei poteri dei quali la Corte già dispone⁵⁸.

⁵⁶ Si rinvia sul punto alla nota sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 30 settembre 2009, n. 20935.

⁵⁷ Il PDL citato alla nota 24 prevede una modifica dell'art. 13 della legge n. 87/1953 al fine di attribuire alla Corte poteri istruttori specifici.

⁵⁸ Sui poteri istruttori della Corte si rinvia a G. ZAGREBELSKY-V. MARCIANÒ, *op. cit.*, pp. 318-319.

12. Considerazioni finali

Qualche breve considerazione per concludere il discorso già molto lungo ed articolato.

Nel complesso la valutazione della sentenza è sicuramente positiva anche se, come si è segnalato, non mancano alcuni punti poco chiari ovvero questioni importanti non del tutto risolte oppure, ancora, conclusioni su singoli aspetti che non sono condivisibili.

Nucleo centrale ed innovativo della pronuncia è il fatto che la Corte ha considerato “*le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata*” per decidere di procedere alla graduazione degli effetti nel tempo della propria decisione che è risultata, in base alla disamina analitica che si è compiuta, sostanzialmente coerente con la natura e la portata dei vizi che inficiavano la normativa tributaria dichiarata incostituzionale. Si può quindi ritenere che nella sentenza annotata il diritto alla tutela giurisdizionale non è risultato svuotato dall'esercizio del potere di graduazione degli effetti. Per alcuni aspetti la decisione avrebbe forse potuto essere diversa ma ciò vuol dire che sia possibile mettere in discussione le fondamenta stesse su cui poggia la costruzione della Corte.

Nella disamina della sentenza sono state riscontrate peraltro alcune problematiche su cui sembra opportuna una riflessione.

La questione più delicata e, si ritiene, ancora non del tutto risolta, riguarda la possibilità che il bilanciamento tra principi e diritti in gioco possa essere risolto facendo riferimento al solo principio dell'equilibrio di bilancio e ancor di più che questo possa essere ritenuto sempre prevalente e ciò anche nei confronti del diritto alla tutela giurisdizionale. In altre parole, occorre interrogarsi circa il fatto che la possibilità di graduare gli effetti nel tempo della sentenza possa o debba sussistere solo ed esclusivamente per contenere possibili aumenti della spesa. Nella sentenza n. 10, come si è visto, la Corte non ha deciso di modulare gli effetti per ragioni di equilibrio di bilancio o comunque non solo per questa ragione. Certo la questione è stata trattata e non avrebbe potuto essere altrimenti dato l'ammontare delle somme in gioco. La Consulta ha tuttavia ritenuto di non basarsi solo su considerazioni attinenti al costo delle restituzioni ed ha infatti puntualmente evidenziato l'esistenza di un grave pregiudizio per gli artt. 3 e 53 Cost. che, per le ragioni sopra meglio specificate, in realtà sembra avere assunto rilievo dirimente ai fini dell'esercizio del potere di modulazione.

La ricerca di una pluralità di principi e diritti che risulterebbero irrimediabilmente pregiudicati nel caso di efficacia retroattiva della sentenza è un chiaro segno dell'estrema prudenza con cui la Corte ha ritenuto di procedere in un campo molto delicato quale è certamente quello della graduazione degli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento. Una prudenza che, pur essendo impossibile azzardare delle previsioni, probabilmente caratterizzerà anche la futura giurisprudenza, coerentemente, del resto, con il carattere eccezionale dello strumento in esame. Il principio di stretta proporzionalità posto dalla Corte alla base del bilanciamento può essere rispettato soltanto attraverso una chiara ma anche rigorosa individuazione in concreto dei presupposti dai quali soltanto può discendere l'efficacia retroattiva della sentenza in una determinata fattispecie. Proprio per questo motivo non appare convincente, e neppure del tutto chiara, la motivazione della sentenza in merito agli effetti del giudica-

to nel giudizio *a quo*. Sembra che la Corte non abbia compiutamente inquadrato i termini del problema che, pur essendo strettamente connesso a quello del carattere incidentale del giudizio di costituzionalità, non può essere con questo identificato e, tanto meno, confuso. Da questo punto di vista è sembrata non del tutto convincente la scelta di escludere l'efficacia retroattiva della sentenza in relazione al giudizio *a quo* con riferimento al quale, nell'ambito di un giudizio di bilanciamento, sembra non ricorrere il presupposto di stretta indispensabilità anche in ragione degli stringenti limiti, che sono stati dalla Corte stessa ben delineati, della irretroattività della dichiarazione di illegittimità costituzionale.

In ordine ai poteri del legislatore non sembra si possa dire che la sentenza li abbia vanificati.

La Corte, infatti, ha lasciato intatta la possibilità di approvare una nuova normativa in materia, purché emendata dai vizi riscontrati, come pure la discrezionalità nella scelta del modo di coprire gli squilibri che comunque la sentenza comporterà sia pure in misura notevolmente ridotta rispetto a quanto sarebbe potuto avvenire nel caso di una sentenza con efficacia retroattiva. Desta qualche perplessità invece il fatto che non sia stato più compiutamente delineato il seguito legislativo della sentenza in relazione alla dichiarazione di incostituzionalità derivante dalla riscontrata esistenza del terzo vizio di legittimità costituzionale. La inadeguatezza della normativa in tema di divieto di traslazione comporta la necessità di un nuovo intervento normativo proprio per evitare – come si desume chiaramente dalla graduazione anche in ordine a questo capo di sentenza – che la questione risulti definitivamente pregiudicata senza possibilità di garantire il rispetto del divieto di indebito arricchimento.

Infine possono forse essere utili alcune osservazioni in vista di un possibile futuro esercizio della tecnica decisoria in altre fattispecie.

Un punto imprescindibile, come si è detto, è certamente quello del rispetto del contraddittorio, sia sull'esistenza dei presupposti per l'esercizio del potere, sia, più specificamente, sui principi e diritti che, ad avviso della Corte, potrebbero essere compromessi nel caso di una pronuncia con efficacia retroattiva; il contraddittorio dovrebbe essere garantito anche in merito all'esatta individuazione del momento da cui la sentenza comincia a spiegare i suoi effetti.

Anche l'esercizio di poteri istruttori come si è detto potrà risultare utile per prendere una decisione, anche se non sembra questo il punto decisivo.

Passando direttamente alla questione delle modalità di redazione della sentenza, sulla base delle considerazioni che precedono, sembrerebbe preferibile, qualora la Corte riscontri una pluralità di vizi, procedere ad una verifica dell'esistenza dei presupposti in relazione ad ognuno dei capi della sentenza, posto che le conclusioni sul punto del bilanciamento potrebbero in astratto essere diverse in relazione ad ognuno di essi.

Ai fini di una maggiore chiarezza circa gli effetti della sentenza, oltre che di una più puntuale valutazione in merito all'esistenza dei presupposti nel rispetto del principio di stretta proporzionalità, parrebbe quanto meno opportuna una precisa identificazione degli effetti in caso di retroattività della sentenza.

Più in generale, in caso di fattispecie particolarmente complesse come quella della c.d. *Robin Hood Tax*, spetterà alla Corte valutare se, ai fini di una maggiore chiarezza e semplicità della motivazione, possa risultare preferibile una sostanziale divisione in più parti della sentenza, come accaduto nella specie, ovvero sia preferibile trattare congiuntamente la questione dell'invalidità della legge, quella degli effetti nel tempo della sentenza e, infine, quella della

sussistenza dei presupposti per la graduazione con riguardo ad ogni singolo vizio riscontrato⁵⁹.

⁵⁹ È chiaro che qualsiasi sentenza di accoglimento che in futuro dovesse prevedere una graduazione degli effetti nel tempo sarebbe molto più semplice: la Corte, infatti, ben potrà richiamare la sentenza n. 10 per quanto concerne tutta la parte dedicata ad affrontare il problema in termini generali.