

5 DICEMBRE 2018

Il *Bundesverfassungsgericht* e l'arte di differire gli effetti “finanziari” delle proprie decisioni nel tempo: riflessioni sull'ordine di applicazione della norma incostituzionale alla luce della recente sentenza sulla *Grundsteuer*

di Nannarel Fiano

Dottoranda di ricerca in Diritto costituzionale
Università degli Studi di Milano



Il *Bundesverfassungsgericht* e l'arte di differire gli effetti “finanziari” delle proprie decisioni nel tempo: riflessioni sull'ordine di applicazione della norma incostituzionale alla luce della recente sentenza sulla *Grundsteuer**

di Nannarel Fiano

Dottoranda di ricerca in Diritto costituzionale
Università degli Studi di Milano

Sommario. **1.** Introduzione. **2.** L'ordinanza n. 207 del 2018: una particolare “species” della decisione di incompatibilità tedesca? **3.** Il *Bundesverfassungsgericht* e la dichiarazione di incostituzionalità di norme rilevanti dal punto di vista economico-finanziario. **4.** Il quadro normativo di riferimento. **5.** La natura della *Fortgeltungsanordnung*. **6.** Il fondamento della *Fortgeltungsanordnung*. **7.** Il *punctum dolens* della motivazione delle *Unvereinbarkeitserklärungen* e, nello specifico, di quelle contraddistinte dalla *Fortgeltungsanordnung*. **8.** La dichiarazione di incostituzionalità della norma tributaria: le conseguenze per il cittadino-contribuente nello “Stato di tasse”. **9.** Il ruolo del legislatore nello “Stato di tasse”. **10.** *Bundesverfassungsgericht* vs *Grundsteuer*: una sentenza attesa da tempo. **11.** La peculiarità della *Fortgeltungsanordnung* disposta dal *BVerfG* nella sentenza del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14. **12.** “*Bundesverfassungsgericht kippt Grundsteuer?*” e i contribuenti? **13.** Una nuova dogmatica della “tenuta costituzionale” dell'ordinamento giuridico?

1. Introduzione

Il tema della manipolazione degli effetti delle decisioni di accoglimento rappresenta un nodo problematico nel contesto della giustizia costituzionale italiana, dal momento che la Corte costituzionale, pur non potendo fondare la propria attività temporalmente manipolativa su una base giuridica, ha comunque posto in essere, a partire dagli anni '80, un'opera di *flessibilizzazione* dell'efficacia retroattiva delle decisioni di accoglimento prevista dalla lettura congiunta degli artt. 136 Cost., 1 della l. cost. n. 1 del 1948 e 30 della l. n. 87 del 1953.

Proprio l'assenza di una disciplina normativa “flessibile” degli effetti delle decisioni di accoglimento suggerisce l'opportunità di un approfondimento di quei modelli stranieri di regolamentazione degli effetti che, pur essendo, quanto al dettato normativo, connotati dall'elemento della rigidità, garantiscono comunque ai Tribunali costituzionali un certo margine di governo dell'efficacia della declaratoria di incostituzionalità.

La più importante e significativa esperienza è, in questo senso, quella tedesca¹.

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ L'analisi della modalità con cui il *Bundesverfassungsgericht* modula gli effetti della decisione di incostituzionalità offre rilevanti suggestioni in tema di gestione del fattore tempo nella dinamica dell'attività dichiarativa dell'incostituzionalità.

L'obiettivo del presente lavoro è quello di analizzare la *ratio* del differimento degli effetti della declaratoria di incostituzionalità operata dal *Bundesverfassungsgericht* per il tramite dell'analisi di una recente decisione in materia tributaria, la cui conoscenza, alla luce delle analogie da essa presentate con la nota sent. cost. n. 10 del 2015 e con la recentissima ordinanza n. 2017 del 2018, pare porsi alla base di una riflessione sulla modulazione degli effetti delle sentenze di accoglimento.

2. L'ordinanza n. 207 del 2018: una particolare "species" della decisione di incompatibilità tedesca?

Con la storica ordinanza n. 207 del 2018, relativa all'ormai noto Caso Cappato², la Corte costituzionale è intervenuta su un tema su cui la dottrina costituzionalistica (e non solo) ha ampiamente dibattuto, cioè a dire quello relativo al cd. "suicidio assistito".

Il Giudice delle leggi, chiamato a giudicare sulla legittimità costituzionale dell'art. 580 c.p., ha accertato l'illegittimità costituzionale dell'articolo in discorso, a ciò conseguendo una rilevante modifica (quasi da qualificarsi in senso rivoluzionario) della disciplina relativa al cd. fine vita.

Ma vi è di più.

La "rivoluzione" si muove altresì su un altro piano, dal momento che la Corte costituzionale ha introdotto una nuova "strategia" di sviluppo del processo costituzionale, attivando per il tramite dell'ordinanza n. 207 "i poteri di gestione del processo"³, in tal modo implicitamente avvicinandosi, come si vedrà, anche

Quanto detto pare rafforzato dall'assenza di una chiara attribuzione del potere temporalmente manipolativo in capo al *Bundesverfassungsgericht*; in questo senso, la prassi temporalmente manipolativa tedesca presenta importanti analogie con quella italiana, affondando entrambe le radici nella disciplina dell'efficacia *ex tunc* degli effetti della declaratoria di incostituzionalità.

L'efficacia *ex nunc* che contraddistingue la declaratoria di incostituzionalità nel contesto della giustizia costituzionale austriaca, ad esempio, pur rappresentando un rilevante approdo di analisi del rapporto tra la categoria dell'incostituzionalità e l'attività dei Tribunali costituzionali in qualità di "Custodi delle leggi", si differenzia ampiamente dalla tradizionale e paradigmatica efficacia delle decisioni di accoglimento della Corte costituzionale, di modo che un'analisi della stessa avrebbe sì la funzione di mettere in luce le esigenze alla base della salvaguardia dell'ordinamento giuridico da intendersi nel suo complesso, e tuttavia, la divergenza dell'impostazione normativa di partenza, non permetterebbe di appuntare agilmente l'attenzione su quegli aspetti che più propriamente hanno condotto - e continueranno a condurre - il Giudice delle leggi (sia esso corrispondente alla Corte costituzionale o al *Bundesverfassungsgericht*) ad operare una "forzatura" dell'efficacia "di partenza" della declaratoria di incostituzionalità, la quale si qualifica, come si è detto, per la sua natura *ex tunc*. Sull'esperienza austriaca si rinvia a B. CARAVITA, *Corte "giudice a quo" e introduzione del giudizio sulle leggi. La Corte Costituzionale austriaca*, Cedam, Padova, 1985, 189-200.

² In ragione della notorietà dei fatti che hanno dato luogo all'incidente di costituzionalità chi scrive intende non svolgere in questa sede una ricostruzione degli stessi.

³ Cfr. cons. in dir. al punto 11. Si veda l'analoga autolegittimazione che la Corte costituzionale ha posto in essere nella sent. n. 10 del 2015, ove ha esplicitamente affermato, nel cons. in dir. al punto 8., che "*in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie decisioni e ai relativi limiti deve osservarsi che, nella specie, l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost*".

all'esperienza del *Bundesverfassungsgericht*, e non solo quindi a quella della Corte Suprema del Canada, sentenza 6 febbraio 2015, *Carter contro Canada*, 2015, CSC 5⁴.

Per la prima volta nella storia della giurisprudenza costituzionale italiana il Giudice delle leggi ha ritenuto di svolgere la propria funzione di Guardiano della Costituzione accertando (ma non dichiarando) l'illegittimità costituzionale di una norma e al tempo stesso indirizzando al Parlamento un termine specifico, facente riferimento al 24 settembre 2019, entro il quale quest'ultimo è tenuto a intervenire al fine di rimuovere l'incostituzionalità: si tratta, in via definitiva, di un nuovissimo modello decisionale⁵; l'adozione di un nuovo modello decisionale è confermata anche dal modo in cui la stessa Corte lo presenta nella sentessa ordinanza, laddove è possibile leggere che *“in situazioni analoghe a quella in esame, questa Corte ha, sino ad oggi dichiarato l'inammissibilità della questione sollevata, accompagnando la pronuncia con un monito al legislatore affinché provvedesse all'adozione della disciplina necessaria al fine di rimuovere il vulnus costituzionale riscontrato”*⁶.

A ragione la dottrina ha commentato l'ordinanza in discorso facendo riferimento all'introduzione di un nuovo strumento decisorio *“ad incostituzionalità differita”*⁷.

Il caso giurisprudenziale in questione costituisce un interessante e peculiare *“episodio”* di modulazione degli effetti temporali non già della declaratoria di incostituzionalità, bensì, sia consentito affermare, dell'*“accertamento”* dell'incostituzionalità.

Innovativo è quindi l'accertamento dell'incostituzionalità accompagnato dal contestuale appello al legislatore di intervenire *“in uno spirito di leale dialettica collaborazione istituzionale”*⁸ al fine di garantire piena tutela di quelle situazioni meritevoli di tutela senza porre in pericolo l'assetto normativo in ragione di *“possibili vuoti di tutela di valori, pienamente rilevanti sul piano costituzionale”*; innovativa è altresì la previsione della sospensione del giudizio costituzionale e del giudizio *a quo* in ragione dell'intervenuto accertamento dell'incostituzionalità.

⁴ Cfr. Cons. in dir. al punto 11.

⁵ Sul punto, si veda A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'ircocervo costituzionale (a margine della ordinanza n. 2017 del 2018 sul caso Cappato)*, giurcost.org, 2018 fasc. III, 572 ss; U. ADAMO, *Sull'aiuto al suicidio la Corte ha rinvio la palla al Parlamento*, in lacostituzione.info, 26 ottobre 2018 e M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, in questionegiustizia.it, 2018.

⁶ Cons. in dir. al punto 11.

⁷ Così M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, in questionegiustizia.it, 2018.

⁸ In tema di collaborazione tra Parlamento e Corte costituzionale rispetto al tema di aiuto al suicidio in seguito recente intervento della Corte costituzionale si veda U. ADAMO, *In tema di aiuto al suicidio la Corte intende favorire l'abbrivio di un dibattito parlamentare*, in diritticomparati.it, 2018.

Nei fatti, il Giudice delle leggi ha salvaguardato la discrezionalità del legislatore senza sacrificare o vanificare, al contempo, l'urgenza di svolgere la propria funzione di "Giudice delle leggi", in tal modo facendo emergere il vizio di legittimità costituzionale.

A questo punto pare opportuno richiamare la tipologia decisionale della decisione di incompatibilità tedesca, la cd. *Unvereinbarkeitserklärung*, e ciò al fine di poter ragionare intorno alle analogie che essa presenta con l'ordinanza in discorso⁹.

In via generalissima, per il momento si consideri che il Tribunale costituzionale tedesco adotta la decisione di incompatibilità al fine di accertare e dichiarare l'illegittimità costituzionale di una norma senza mancare di disporre un termine al legislatore, affinché quest'ultimo, entro la finestra temporale a disposizione, possa, mediante un intervento legislativo, ripristinare l'ordine costituzionale violato.

In particolare ci si riferisce ad una tra le possibili varianti della decisione di incompatibilità, cioè a dire quella della decisione di incompatibilità "pura", la quale, come si vedrà più ampiamente nei prossimi paragrafi, si contraddistingue per la dichiarazione dell'*incompatibilità* di una norma (si badi, non della sua *nullità*), dalla disposizione di un ordine di riforma della norma viziata (*Nachbesserungspflicht*) ad opera del legislatore e dal "blocco di applicazione" della norma stessa da parte del giudice *a quo* e dei giudici dei processi pendenti nei quali rilevi la medesima norma fino a quando non sia entrata in vigore la disciplina legislativa conforme a Costituzione.

A seconda dei casi, come si vedrà, l'intervento legislativo può caratterizzarsi per un'efficacia retroattiva (fino al momento dell'adozione della stessa decisione o al momento dell'entrata in vigore della norma dichiarata incompatibile) oppure per un'efficacia *ex nunc*.

Gli elementi strutturali della decisione di incompatibilità "pura" appena evidenziati si riscontrano anche nell'ordinanza n. 207 del 2018.

Eppure, vi è una differenza fondamentale da evidenziare: nell'ordinanza *de qua* la Corte costituzionale non dichiara l'incostituzionalità della norma¹⁰, ma ne accerta semplicemente l'incompatibilità con gli artt. 2, 13 e 32, secondo comma, Cost¹¹: pertanto, il primo elemento caratterizzante la decisione di

⁹ Cfr. M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, cit., ove afferma che "le sentenze di mera incompatibilità in Germania (*Unvereinbarkeitserklärung*), con le quali si accerta l'incostituzionalità di una norma, senza però dichiararla nulla, sono l'evidente modello della nostra ordinanza ad incostituzionalità differita".

¹⁰ Come evidenzia la dottrina di Bignami, le decisioni di incompatibilità tedesche divergono dall'ordinanza in discorso in quanto "la pronuncia tedesca è di accoglimento" e ciò nonostante ad essa non si accompagna "il rilievo della conseguente nullità". In M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, cit.

¹¹ Certamente quanto appena scritto non pone in dubbio la presa di posizione da parte della Corte costituzionale rispetto al "dubbio di costituzionalità"; a tal proposito, si veda M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, cit.

incompatibilità “pura” non è ravvisabile nella “rivoluzionaria” tecnica decisionale adottata dal Giudice delle leggi italiano.

L’applicazione dell’art. 580 c.p. è resa di fatto possibile in ragione del mero accertamento dell’illegittimità costituzionale (reso manifesto dalla locuzione “al *riscontrato*¹² vulnus”) e quindi dalla mancata adozione di una vera e propria declaratoria di incostituzionalità da parte della Corte costituzionale.

Tuttavia, e ciò rileva, anche nel caso in cui venga adottata una decisione di incompatibilità (si tratta della variante della *Unvereinbarkeitserklärung* integrata dalla cd. *Fortgeltungsanordnung*, che costituirà nello specifico l’oggetto del presente lavoro) la norma dichiarata incompatibile è suscettibile di applicazione nel giudizio *a quo* e nei giudizi in corso.

Tale considerazione costituisce il precipitato della *ratio* stessa della dichiarazione di incompatibilità, ove la norma incostituzionale, seppur incompatibile, non essendo oggetto di una dichiarazione di nullità (*Nichtigkeitserklärung*), è comunque efficace (e valida).

Non a caso il Tribunale costituzionale tedesco chiarisce gli effetti conseguenti alla dichiarazione della “mera” incompatibilità della norma, disponendo o, al contrario, escludendo il “blocco di applicazione” della norma stessa.

Tale precisazione viene sempre (seppur, come si vedrà più avanti, con qualche limite) esplicitata dal *Bundesverfassungsgericht*.

Analogamente nell’ordinanza n. 207 la Corte costituzionale evidenzia l’esigenza di “evitare che la norma possa trovare, in parte qua, applicazione medio tempore”.

Si assiste pertanto ad una peculiare “paralizzazione” dell’applicazione della norma: l’*unicum*, che quindi non trova riscontro nemmeno nella pur “flessibile” prassi temporalmente manipolativa del *BVerfG*, è l’ordine di non applicare l’art. 580 c.p. a fronte dell’adozione di una ordinanza di rinvio che ha meramente accertato l’incostituzionalità di una disciplina normativa.

L’ordine di non applicazione della norma accertata quale non conforme a Costituzione, disposto entro un determinato arco temporale, permette di approdare al (correlato) appello disposto nei confronti del Parlamento.

Si anticipa sin d’ora che quest’ultimo, nella prassi del *Bundesverfassungsgericht*, svolge la funzione di circoscrivere la sospensione dello *status* di incostituzionalità accertata e dichiarata eppure non rimossa di cui alla norma incostituzionale e trova la propria ragion d’essere nella decisione di incompatibilità¹³.

¹² Corsivo di chi scrive.

¹³ Si permetta di rinviare a N. FIANO, Caso Cappato, vuoti di tutela costituzionale. Un anno al Parlamento per colmarli. Riflessioni a caldo a partire dal modello tedesco, in *forumcostituzionale.it*, 2018, 4.

Come si avrà modo di appurare, il termine disposto nei confronti del legislatore non assume una valenza giuridica cogente, nonostante la *moral suasion* di cui esso si carica non sia certamente trascurabile¹⁴; eppure, si consideri che in tempi recenti il *BVerfG* ha dichiarato che, a fronte dell'inerzia legislativa, qualora entro il termine indicato non vi fosse l'intervento richiesto, allora “*subentra la nullità delle disposizioni censurate*”¹⁵. Tuttavia, in generale la nullità può investire le disposizioni censurate solamente qualora venga risolta nuovamente una questione di legittimità costituzionale avente per oggetto proprio la norma dichiarata incompatibile: pertanto, in senso tecnico, non si ravvisa l'automatica nullità della norma dichiarata incompatibile¹⁶.

Quanto appena affermato pare riscontrabile anche nell'ordinanza in esame, laddove il Giudice delle leggi fa esplicitamente riferimento alla “*eventuale*”¹⁷ sopravvenienza di una legge che regoli la materia in conformità alle segnalate esigenze di tutela”; il Giudice delle leggi pare così anticipare che in sede di riassunzione del giudizio una possibile ipotesi riscontrabile sia quella del mancato intervento tempestivo del legislatore.

La “relativa” e quindi debole cogenza del termine disposto dalla Corte costituzionale nei confronti del legislatore viene giustificato dalla dottrina nel senso che “l'effetto si produrrà *se, quando e come così*” sarà deciso da un nuovo e diverso atto conclusivo del giudizio”¹⁸, dal momento che “l'odierna pronuncia *e*”, e resta – non si dimentichi –, pur sempre un'ordinanza di rinvio, non una sentenza di accoglimento; e di quella, non di questa, porta gli effetti”¹⁹.

Proprio la previsione di un termine permette di realizzare l'accennato “spirito di leale e dialettica collaborazione istituzionale” cui fa riferimento il Giudice delle leggi, e ciò nell'ottica di realizzare un continuo “dialogo tra processo legislativo e giustizia costituzionale”²⁰.

¹⁴ La dottrina di Ruggeri ha posto in evidenza che “grazie alla invenzione della nuova tecnica decisoria sarà possibile far luogo ad interventi ancora più incisivi e pressanti nei riguardi del legislatore” in A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'irrocervo costituzionale (a margine della ordinanza n. 2017 del 2018 sul caso Cappato*, cit., 573.

¹⁵ Si veda in tal senso il punto IV della decisione 1 BvL 14/07.

¹⁶ Si veda sul punto K. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, verfahren, Entscheidungen*, C.H. Beck, 2018, 328; 335.

¹⁷ Corsivo di chi scrive.

¹⁸ A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'irrocervo costituzionale (a margine della ordinanza n. 2017 del 2018 sul caso Cappato*, cit., 575.

¹⁸ Corsivo di chi scrive.

¹⁹ A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'irrocervo costituzionale (a margine della ordinanza n. 2017 del 2018 sul caso Cappato*, cit., 575.

¹⁹ Corsivo di chi scrive.

²⁰ M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, cit.

Di fatto, si assisterà (auspicabilmente) ad un'operazione di rimozione congiunta del vizio di legittimità costituzionale, ove il rimedio all'incostituzionalità potrebbe giungere – in via differita - “al tempo del *novum* legislativo”²¹.

Scartata quindi l'ipotesi di adottare una decisione di inammissibilità per discrezionalità legislativa, il rimedio individuato dal Giudice delle leggi al fine di porre un argine al vizio di legittimità costituzionale riscontrato consiste (in ogni caso) nella valorizzazione dell'esercizio (tempestivo) della discrezionalità legislativa, accompagnata dal contestuale ordine del “blocco di applicazione” dell'art. 580 c.p.

Pertanto, e ora chi scrive intende approdare al secondo profilo “tipico” della decisione di incompatibilità “pura” sopra menzionato, ovvero quello relativo alla tutela della discrezionalità legislativa, il Parlamento è chiamato ad intervenire sulla disciplina del fine-vita nel modo che ritenga più opportuno al fine di “ritagliarla” in senso costituzionalmente conforme, non solo agendo sulla norma oggetto del procedimento di costituzionalità “mediante una mera modifica della disposizione penale di cui all'art. 580 cod. pen.”²², ma anche “inserendo”, e ciò costituisce un aspetto sicuramente interessante, “la disciplina stessa nel contesto della legge n. 219 del 2017 e del suo spirito, in modo da inscrivere anche questa opzione nel quadro della ‘relazione di cura e di fiducia tra paziente e medico’, opportunamente valorizzata dall'art. 1 della legge medesima”²³.

Come posto in evidenza dalla dottrina, la mancata adozione della dichiarazione dell'incostituzionalità deriva proprio dal fatto che rispetto alla materia dell'istigazione al suicidio “residua uno spazio di discrezionalità legislativa”²⁴.

Come sopra posto in evidenza, la Corte costituzionale considera diverse opzioni di riforma legislativa che potrebbero essere approvate dal Parlamento, alla stregua di quanto è solito fare il *BVerfG*, il quale indica al legislatore, contestualmente alla dichiarazione di incompatibilità (ma non di nullità) di una norma, una rosa di opzioni da (eventualmente) scegliere in sede di riforma della disciplina normativa viziata dall'illegittimità costituzionale.

Ad esempio, con riferimento alla decisione sul cd. terzo sesso, il *Bundesverfassungsgericht* ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della legge anagrafica tedesca nella parte in cui non consente ai soggetti che lo richiedano l'iscrizione nello stato civile come appartenenti a un “terzo sesso”, distinto da quello maschile e femminile.

²¹ M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, cit.

²² Cons. in dir. al punto 10.

²³ A proposito del richiamo nell'ordinanza di rimessione del 14 febbraio 2018 della l. n. 219 del 2017 si veda A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'irrocervo costituzionale (a margine della ordinanza n. 2017 del 2018 sul caso Cappato)*, cit., 571.

²⁴ M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, cit.

In quest'ultima occasione il *Bundesverfassungsgericht* ha affermato che “i giudici hanno concesso al legislatore tedesco tempo fino al 31 dicembre 2018 per elaborare una nuova disciplina” e, al tempo stesso, ha specificato che il legislatore aveva a disposizione diverse soluzioni legislative da approvare: “eliminare del tutto le indicazioni relative al sesso dal registro di stato civile o trovare una definizione positiva adatta, oltre a ‘femminile’ e ‘maschile’, peraltro non necessariamente conformandosi a quanto richiesto dalla ricorrente nel procedimento *de quo*”.

E ancora, è possibile fare riferimento a molteplici decisioni di incompatibilità, nelle quali il Tribunale costituzionale federale ha disposto un termine al legislatore al fine di garantire l'esplicazione del proprio margine di discrezionalità pur non mancando di segnalare possibili interventi normativi; si consideri a tal proposito la decisione che verrà di seguito analizzata sulla cd. *Grundsteuer*, ove il *Bundesverfassungsgericht* ha indicato più ipotesi di riforma della materia tributaria, così valorizzando la discrezionalità legislativa.

La conseguenza di una secca declaratoria di incostituzionalità sarebbe consistita nella drastica diminuzione delle entrate derivanti dal gettito fiscale.

Come è facile intuire alla luce degli esempi appena riportati, il Tribunale federale tedesco, nella maggior parte dei casi, ordina l'intervento legislativo qualora l'ottimizzazione della rimozione del vizio di legittimità costituzionale sia conseguibile per il solo tramite dell'opera legislativa, e non mediante l'adozione di una declaratoria di incostituzionalità.

Tornando all'ordinanza n. 207, non vi è chi non veda come la Corte costituzionale, dopo avere indicato al legislatore le possibili soluzioni di intervento sulla materia del cd. fine vita, ha affermato che “i delicati bilanciamenti ora indicati restano affidati, in linea di principio, al Parlamento, il compito naturale di questa Corte essendo quello di verificare la compatibilità di scelte già compiute dal legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità politica, con esigenze di rispetto dei principi costituzionali e dei diritti fondamentali delle persone coinvolti”.

Inoltre, afferma la Corte che “la soluzione del quesito di legittimità costituzionale coinvolge l'incrocio di valori di primario rilievo, il cui compiuto bilanciamento presuppone in via diretta ed immediata, scelte che anzitutto il legislatore è abilitato a compiere, questa Corte reputa doveroso [...] consentire, nella specie, al Parlamento ogni opportuna riflessione e iniziativa”.

Ciò chiarito, l'elemento problematico che oggi pare rilevante sottolineare ruota intorno al quesito se “si potrà restringere in una certa (ad oggi imprevedibile) misura l'area entro cui potrà farsi valere il limite della discrezionalità a mezzo di pronunzie d'inaffidabilità”²⁵.

²⁵ Cfr. A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'invocato costituzionale (a margine della ordinanza n. 207 del 2018 sul caso Cappato*, cit., 573.

Per quanto concerne l'ultimo profilo da considerare, vale la pena di porre in evidenza che al giudice *a quo*, stando all'ordinanza n. 207, è preclusa l'applicazione della norma incostituzionale.

Tale preclusione viene ben evidenziata dalla Corte costituzionale ove afferma non solo la sospensione del giudizio costituzionale, ma anche di quello *a quo*.

Tale previsione risulta del tutto assimilabile a quella connaturata alle decisioni di incompatibilità "pure", laddove il Tribunale costituzionale dispone proprio la sospensione del giudizio *a quo*, in tal modo "cristallizzando" il processo nell'attesa del tempestivo intervento legislativo.

Tale modello decisionale discende dall'esigenza di evitare che l'applicazione della norma incompatibile risulti (*medio tempore*) lesiva dei principi costituzionali violati: a titolo di esempio, la norma non conforme al principio di uguaglianza, solitamente, diviene oggetto del "blocco di applicazione".

Come opportunamente evidenziato dalla dottrina, il "divieto" di applicazione disposto dall'ordinanza n. 207, che si estende oltre il giudizio *a quo*, presenta un nodo problematico, dal momento che "il divieto di applicazione di una norma incostituzionale consegue infatti unicamente alla dichiarazione della sussistenza del vizio *con le forme per essa prescritte* e non può perciò farsi discendere da una decisione che è, e resta, per forma ed effetti, di rinvio della decisione²⁶".

Eppure, stando ad altra parte della dottrina "è assolutamente da escludere che la disposizione possa avere applicazione in un qualsiasi giudizio"²⁷.

Se è vero che l'ordinanza di rinvio in questione non corrisponde, nella forma, ad una sentenza di accoglimento, e che pertanto l'accertamento di un vizio di legittimità costituzionale non corrisponde alla dichiarazione della sussistenza dello stesso, tuttavia il giudice potrebbe essere comunque portato a sollevare l'incidente di legittimità costituzionale proprio alla luce del "nuovo" modello decisionale forgiato, ove la Consulta ha comunque ritenuto di sospendere il procedimento costituzionale.

Tale sospensione, tale *novum* esclusivo nel panorama della giustizia costituzionale italiana (per la verità nemmeno riscontrabile nella prassi del Tribunale costituzionale tedesco, ove il "blocco di applicazione" della norma dichiarata incompatibile discende unicamente dalla *dichiarazione* dell'incompatibilità), potrebbe portare con sé, nei fatti, la non applicazione della norma incostituzionale rispetto a "qualsivoglia" giudizio.

La Corte costituzionale ha in definitiva adottato per la prima volta un modello decisionale capace di armonizzare l'esigenza di accertare in senso "rafforzato" (atteso che comunque l'art. 580 c.p. viene

²⁶ A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'incrocio costituzionale (a margine della ordinanza n. 2017 del 2018 sul caso Cappato*, cit., 574.

²⁷ M. BIGNAMI, *Il caso Cappato alla Corte costituzionale: un'ordinanza ad incostituzionalità differita*, cit.

esplicitamente “strappato” da qualsiasi tipo di applicazione) il vizio di legittimità costituzionale di una norma con quella di apprezzare la discrezionalità legislativa.

Alla luce di quanto scritto, è possibile affermare l’esigenza (già manifestatasi) da parte della Corte costituzionale di procedere all’adozione di nuove tecniche decisorie.

Più nello specifico, tale necessità sembra riguardare da un lato il profilo della gestione degli effetti nel tempo (cfr. in tal senso la sent. cost. n. 10 del 2015), dall’altro quella della concretizzazione di una forma di cooperazione con il legislatore mediante la flessibilizzazione del fattore “tempo” che sia opportunamente circoscritta nel tempo.

Proprio per questo motivo pare oggi rilevante svolgere un’analisi approfondita (e, per quanto possibile, esaustiva) della cd. *Unvereinbarkeitserklärung*, da un lato in quanto esso costituisce il modello decisionale straniero su cui si fonda il raccordo delle due esigenze esplicitate dalla Corte costituzionale, dall’altro perché, alla luce dell’ordinanza n. 207 del 2018, sembra che la Corte costituzionale abbia introdotto in via pretoria, esattamente come accaduto qualche decennio fa con riferimento al *Bundesverfassungsgericht*, un tassello dell’ampio mosaico della prassi “temporalmente manipolativa”.

3. Il *Bundesverfassungsgericht* e la dichiarazione di incostituzionalità di norme rilevanti dal punto di vista economico-finanziario

Nel contesto della normativa tributaristica il *Bundesverfassungsgericht* (d’ora in poi *BVerfG*) ha operato, nel corso degli anni, un’ampissima modulazione degli effetti temporali mediante il ricorso alla variante decisionale della *Unvereinbarkeitserklärung*²⁸.

Come ha avuto modo di evidenziare la dottrina tedesca, infatti, la dichiarazione di nullità della norma incostituzionale, prevista dagli §§ 78 S. 1, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 del *Bundesverfassungsgerichtsgesetz* (d’ora in poi *BVerfGG*), è diventata, di fatto, un’eccezione nel campo del diritto tributario²⁹.

²⁸ Non a caso la prima *Unvereinbarkeitserklärung* (*Steuerprivilegierung, Landwirte BVerfGE 28, 227*) è stata adottata in occasione della dichiarazione dell’incostituzionalità di un tributo. Per un recente esempio di decisione di incompatibilità cfr. il caso della *Erbschaftsteuer* del 17.12.2014 (1 BvL 21/12).

Si consideri che la modulazione degli effetti ad opera del Tribunale costituzionale non interessa, ovviamente, il campo del solo diritto tributario; si veda a tal proposito una autorevole dottrina non recente e pur tuttavia decisamente significativa sul punto, M. SACHS, *Tenorierung bei Normenkontrollentscheidungen des BVerfG*, in *DÖV*, 1982, 24-25.

²⁹ Si veda sul punto R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, Duncker & Humblot, Berlin, 2000, 17; K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, in *FR*, 1999, 290; D. BIRK, *Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung. Zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02*, *StuW*, 3/2004, 281.

Qualora il *BVerfG* dichiari la nullità di una norma fiscale mediante l’adozione della *Nichtigkeitserklärung*, la cd. sentenza di nullità, la decisione assume, ai sensi dell’art. 31 II del *BVerfGG*, forza di legge; essa esplica i propri effetti non solo sul giudizio principale, ma su tutti i casi paralleli (*Parallelfälle*), con l’eccezione dei giudizi conclusi

La deroga alla regola della nullità della norma tributaria incostituzionale si può spiegare alla luce dell'esigenza di rispettare la discrezionalità legislativa nell'opera di rimozione del vizio di legittimità costituzionale; come si vedrà, spesso il *BVerfG* procede all'adozione della decisione di incompatibilità accompagnando quest'ultima ad una disciplina transitoria (*Fortgeltungsanordnung* o anche *Weitergeltungsanordnung*) ed alla fissazione di un termine entro il quale lo stesso legislatore è chiamato, solitamente con efficacia *pro futuro*, all'approvazione di un nuovo dettato normativo conforme a Costituzione³⁰.

In tal modo, il *BVerfG* opera un differimento *sui generis* degli effetti delle sentenze³¹.

La conseguenza diretta di una simile prassi è, pertanto, visto l'ambito in cui opera il Tribunale costituzionale, il mancato o parziale rimborso del tributo indebitamente pagato³².

Si consideri, tuttavia, che la dichiarazione della mera incompatibilità di una norma tributaria, di per sé, non implica il fatto che la decisione sia caratterizzata, sempre e comunque, da un'efficacia di natura proattiva³³: ciononostante, nel presente lavoro si analizzerà, soprattutto con riferimento alla recente sentenza adottata nell'aprile del 2018, il caso in cui il Tribunale costituzionale federale attribuisca efficacia meramente *pro-futuro* alla propria declaratoria di incostituzionalità.

Prendendo le mosse da una sintetica trattazione del quadro normativo degli effetti della declaratoria di incostituzionalità e tralasciando la trattazione dettagliata delle varianti di cui si compone la decisione di incompatibilità, così come, parimenti, il controverso tema relativo alla individuazione dei campi di

con sentenza passata in giudicato. La natura della sentenza di nullità è, pertanto, analoga a quella della sentenza di accoglimento.

³⁰ M. T. RÖRIG, *Germania*, in *Problematiche finanziarie nella modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità*, Corte costituzionale, Servizio Studi, Area di diritto comparato, 2017, 12; cfr. anche K. STAHL, *Das Argument der Finanz- und Haushaltsplanung nach dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. November 2006*, DÖV, 2008, 195.

Sul tema dell'obbligo di rimozione della norma incostituzionalità sussistente in capo al legislatore in seguito all'adozione di una decisione di incompatibilità cfr. la monografia di Mayer, incentrata sulla natura e sulle conseguenze della previsione di un simile onere, in C. MAYER, *Die Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers*, Nomos, Baden-Baden, 1996.

Ancora, in tema di intervento legislativo a fronte di "prognosi erranee" si veda R. STETTNER, *Die Verpflichtung des Gesetzgebers zu erneuten Tätigwerden bei fehlerhafter Prognose*, in *DVBl*, 1982, 1123-1128. Peraltro, autorevole dottrina ritiene che la libertà del *BVerfG* nella determinazione delle conseguenze derivanti dalla dichiarazione dell'incostituzionalità di una norma non possa che legittimarsi alla luce della predeterminazione di tali poteri da parte della legge; in questo senso si veda K. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, C.H Beck, München, 2018, 337-338.

³¹ In tal senso si veda A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, in (a cura di M. D'AMICO e F. BIONDI) *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, 525.

³² Cfr. Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung, WD 3- 3000 – 119/17, *Zum Spannungsverhältnis zwischen Deutschem Bundestag und Bundesverfassungsgericht*, bundestag.de, 2017, 12.

³³ Tale circostanza è stata definita dalla dottrina quale una delle "peggiori ipotesi", in M. T. RÖRIG, *Germania*, cit., 58.

applicazione della stessa³⁴, su cui la dottrina si è già ampiamente espressa sin dai primi anni degli anni '70³⁵, il presente lavoro intende analizzare il fondamento e la *ratio* sottesa all'adozione della peculiare *species* di decisione di incompatibilità in ambito tributario, contraddistinta cioè dall'ordine di applicazione della norma dichiarata incostituzionale (*Fortgeltungsanordnung*).

In un secondo momento si procederà all'analisi di una recente sentenza che ha interessato la tassa sui terreni edificati e non edificati, la cd. *Grundsteuer*, poiché tale caso giurisprudenziale presenta tutti gli elementi necessari per affrontare nel dettaglio, oltre che sotto un profilo dal taglio eminentemente pragmatico, le caratteristiche sottese allo strumento decisionale su cui si intende riflettere.

4. Il quadro normativo di riferimento.

La modulazione degli effetti nel tempo della declaratoria di incostituzionalità non è giuridicamente regolata né a livello superprimario né a livello primario; non vi è alcun tipo di regolamentazione compiuta dei diversi modelli decisionali di cui può servirsi il *Bundesverfassungsgericht* al fine di differire gli effetti nel tempo.

La mancanza di una disciplina compiuta si pone alla base della difficoltosa operazione di categorizzazione delle tipologie decisionali volte ad operare una *flessibilizzazione* degli effetti della declaratoria di incostituzionalità, e ciò in prima battuta con riferimento alle decisioni di incompatibilità, le *Unvereinbarkeitserklärungen*, le quali, come evidenziato, costituiranno l'oggetto di indagine.

Ebbene, in via generale, qualora una norma sia costituzionalmente illegittima, al *BVerfG* si prospetta la possibilità di adottare, alternativamente, la decisione di nullità (*Nichtigkeitserklärung*), la quale è prevista dal *BVerfGG*, o la decisione di incompatibilità (*Unvereinbarkeitserklärung*), la quale, al contrario, non è regolamentata in tutte le sue possibili varianti³⁶.

La *nullità ex tunc* della norma incostituzionale è disciplinata agli §§ 78 S. 1, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 *BVerfGG*, ed essa esplica i medesimi effetti della sentenza di accoglimento italiana.

³⁴ Si veda a tal proposito J. BLÜGGEL, *Unvereinbarkeitserklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht*, Duncker und Humblot, Berlin, 1998, 18-31; per una panoramica concisa eppure esaustiva sul punto si rimanda a A. GERONTAS, *Die Appellentscheidungen, Sondervotumappelle und die bloße Unvereinbarkeitsfeststellung als Ausdruck der funktionellen Grenzen der Verfassungsgerichtsbarkeit*, in *DVBl*, 1982, 488.

³⁵ Si veda sul punto S. KREUTZBERGER, *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2007, 108. Quanto alla dottrina italiana, sul punto, si rinvia, *ex multis*, a R. PINARDI, *La Corte, i giudici ed il legislatore. Il problema degli effetti temporali delle sentenze d'incostituzionalità*, Giuffrè, Milano, 1993, 159 e G. CERRINA FERONI, *Giurisprudenza costituzionale e legislatore nella Repubblica federale tedesca. Tipologie decisorie e Nachbesserungspflicht nel controllo di costituzionalità*, Giappichelli, Torino, 2002, 164.

³⁶ Come posto in evidenza dalla dottrina di D'Amico, altresì la *verfassungskonforme Auslegung* svolge una peculiare funzione di manipolazione del dato temporale; in M. D'AMICO, *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, in *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 40.

Nella legge sul funzionamento del *BVerfGG* vi è un lasco riferimento alla possibilità di dichiarare la norma incostituzionale non solo nulla, ma anche *incompatibile*, cioè a dire *unvereinbar*³⁷.

Ci si riferisce ai §§ 31 II, 79 I del *BVerfGG*³⁸, i quali operano una distinzione, appunto, tra norma *nulla* e norma *incompatibile*, e ciò a fronte del recepimento da parte del legislatore del 1970 della prassi del *BVerfG* improntata alla *mera* dichiarazione di incostituzionalità della norma incostituzionale³⁹.

Infatti, a differenza della Corte costituzionale italiana, il Tribunale costituzionale tedesco ha elaborato “una nuova tipologia di sentenza”⁴⁰ al fine di temperare le conseguenze derivanti dalla dichiarazione di incostituzionalità-nullità della norma viziata, in tal modo incentivando un rapporto di dialogo tra lo stesso Tribunale costituzionale e il legislatore⁴¹.

Quest’ultimo, nel caso in cui venga dichiarata la mera incompatibilità della norma incostituzionale, è tenuto a rimuovere il vizio di illegittimità costituzionale entro il termine concretamente individuato dal *BVerfG* nella decisione stessa.

Pertanto, il legislatore ha il compito di porre in essere una riforma della norma in virtù della necessità di individuare ed approvare una nuova regolamentazione (la cd. *Neuregelung*): quello che più rileva porre in evidenza è che tale “obbligo” accomuna tutte le varianti delle decisioni di incompatibilità.

Esse sono qui di seguito elencate:

a) la già accennata decisione di incompatibilità “pura”, alla quale consegue la cd. *Anwendungssperre*, ovvero il blocco di applicazione della norma incompatibile nei giudizi pendenti;

³⁷ Quanto detto richiama alla mente la teoria dell’annullabilità, descritta ampiamente dall’autorevole dottrina di Ipsen, in J. IPSEN, *Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt*, Baden-Baden, Nomos, 75-81. Sulla quarta legge di modifica del *BVerfGG*, che ha introdotto il riferimento all’incompatibilità della norma negli §§ 31 II, 79 I cfr. in R. SEER, *Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht*, in *NJW*, 1996, 285.

³⁸ Secondo la dottrina di Englisch, le decisioni di incompatibilità sono riconosciute dagli articoli menzionati quali “eccezione non scritta”, in J. ENGLISCH, *Gleichheitssatz-Gleichberechtigung, Artikel 3*, in (a cura di K. STERN e F. BECKER) *Grundrechte – Kommentar*, Carl Heymanns Verlag, Köln, 2016, 344; sul tema della dichiarazione di incompatibilità nel senso di un’eccezione rispetto al dovere di rimozione della norma invalida perché incostituzionale si veda P. BAUMEISTER, *Das Rechtswidrigwerden von Normen*, Duncker & Humblot, Berlin, 1996, 85-89.

³⁹ La mancanza di una compiuta regolamentazione della manipolazione del dato temporale da parte del *BVerfG* origina dal fallimento della riforma del § 79, il quale, se riformato, avrebbe previsto un simile tenore letterale: “il *Bundesverfassungsgericht* può, sulla base di serie ragioni legate al bene comune, stabilire nella sua decisione che una norma nulla può essere dichiarata invalida a partire dal termine stabilito dal Tribunale. Tale termine non può essere posto in seguito all’entrata in vigore della decisione”. Sui tentativi di riforma del “dogma” della nullità si veda, su tutti, il contributo di C. PESTALOZZA, *Die Geltung verfassungswidriger Gesetze*, in *AÖR*, 96, 1971, 197.

⁴⁰ Cfr. E. BERTOLINI, *Le sentenze del Bundesverfassungsgericht: tipologie ed effetti*, in (a cura di D. BUTTURINI e M. NICOLINI), *Tipologie ed effetti temporali delle decisioni di incostituzionalità. Percorsi di diritto costituzionale interno e comparato*, Edizioni Scientifiche italiane, Napoli, 2014, 186.

⁴¹ Cfr. M. D’AMICO, *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 45.

b) la decisione di incompatibilità alla quale, sulla base del § 35 del *BVerfGG*⁴², non consegue il blocco di applicazione della norma incompatibile, bensì l'ulteriore applicazione della norma.

Essa costituisce, nello specifico, l'oggetto del presente lavoro.

Per ora basti considerare che il § 35 del *BVerfGG* prevede che “il *Bundesverfassungsgericht* può stabilire nella sua decisione a chi spetta la sua esecuzione: può anche stabilire nel caso di specie la tipologia e la modalità dell'esecuzione”⁴³.

c) la decisione di incompatibilità attraverso la quale il *BVerfG* “manipola” non solo il dato temporale degli effetti, ma anche il contenuto stesso della norma, prevedendo una disciplina transitoria al fine di evitare che l'adozione della decisione di nullità, di incompatibilità pura o di incompatibilità integrata dall'ordine di applicazione della norma dichiarata incompatibile possa creare una situazione (ancora) viziata dall'elemento dell'incostituzionalità (la cd. *Übergangsregelung*).

Ciò chiarito, a chi scrive importa mettere in luce due considerazioni di portata generale, e tuttavia necessarie per l'ulteriore sviluppo del ragionamento *de qua*.

In primo luogo, come si accennava all'inizio del presente lavoro, le decisioni di incompatibilità “pure” sono adottate, per lo più, nel caso in cui venga accertata la violazione del principio di uguaglianza⁴⁴, dal momento che l'individuazione della modalità di rimozione del vizio di incostituzionalità di una norma non conforme a detto principio non può che spettare al legislatore, fondandosi lo stesso principio di uguaglianza su una *relazione tra norme* che interessa cerchie più o meno specifiche di individui; il ripristino dell'inveramento di tale principio verso “l'alto” o verso “il basso”, quindi, non può essere frutto di una scelta autonoma del *BVerfG*, il quale, in ragione del rispetto del sommo principio della separazione dei poteri, non può che limitarsi alla dichiarazione di incostituzionalità, spettando in seguito alla *discrezionalità* del legislatore l'adozione della soluzione legislativa *ottimale* dal punto di vista della conformità a Costituzione.

In secondo luogo, la variante decisionale indicata alla lettera b) viene adottata, di norma, quando la decisione di nullità andrebbe a creare una situazione “di ancora più incostituzionalità”, e ciò alla luce del *topos* delle conseguenze giuridiche (*Rechtsfolgenargument*).

L'esigenza di salvaguardare l'ordinamento giuridico dall'impatto derivante dalla declaratoria di incostituzionalità si riflette, quindi, nell'opportunità di ricorrere all'ordine di applicazione della norma dichiarata incompatibile.

⁴² E tuttavia, come si vedrà, il riferimento a tale disposizione normativa non è del tutto pacifico in dottrina.

⁴³ “*Das Bundesverfassungsgericht kann in seiner Entscheidung bestimmen, wer sie vollstreckt; es kann auch im Einzelfall die Art und Weise der Vollstreckung regeln*”.

⁴⁴ Sul punto, si veda B. CARAVITA, *Corte “giudice a quo” e introduzione del giudizio sulle leggi. La Corte Costituzionale austriaca*, cit., 208-209.

I successivi paragrafi saranno dedicati proprio all'analisi di tale ordine (*Fortgeltungsanordnung*).

5. La natura della *Fortgeltungsanordnung*⁴⁵

Si è già fatto cenno al fatto che nella prassi il Tribunale costituzionale tedesco statuisce autonomamente gli effetti temporali delle proprie decisioni, e ciò *a fortiori* con riferimento al diritto tributario.

L'adozione da parte del *BVerfG* della decisione di incompatibilità in ambito tributaristico avviene, solitamente, in due *macro* casi specifici: nel caso in cui un tributo violi il principio di uguaglianza e nel caso in cui vi sia il rischio che gli effetti retroattivi della declaratoria di incostituzionalità (*Nichtigkeitserklärung*) determinino, sulla base dell'argomento delle "conseguenze giuridiche"⁴⁶, un *caos* di tipo economico finanziario.

Come è facile notare quindi, anche alla luce delle due considerazioni appena più sopra effettuate, il *BVerfG* attribuisce, nell'ambito considerato, particolare rilevanza alla discrezionalità del legislatore e all'impatto delle sue decisioni.

Talvolta, come si vedrà, tali campi di applicazione si incrociano.

Vale la pena di premettere sin da subito che l'esistenza dell'ordine di applicazione della norma incostituzionale pur a fronte dell'accertata incostituzionalità rende manifesto "l'ulteriore problema di stabilire se", alla luce dell'accertamento del contrasto tra una norma e il parametro costituzionale, "risulti opportuno, o meno, procedere al (semplice) annullamento della disciplina *sub iudice*"⁴⁷.

Volendo utilizzare la classificazione della dottrina costituzionalistica italiana che ha avuto il pregio di sistematizzare, da un lato, le strategie decisionali finalizzate al differimento dell'accoglimento della questione, e, dall'altro, quelle volte a limitare l'impatto della decisione stessa sul piano ordinamentale, si ci potrebbe avvedere del fatto che la tipologia decisionale in esame non rientra tra quelle volte ad evitare "l'adozione di una pronuncia caducatoria", bensì tra quelle in cui il Tribunale costituzionale "accolga, sì, la *quaestio sub iudice*, ma cerchi, contestualmente, di ridurre al minimo l'impatto demolitorio provocato dalla declaratoria di incostituzionalità"⁴⁸.

⁴⁵ Pare importante porre in evidenza una premessa terminologica: lo strumento decisionale in questione viene a volte denominato quale "ordine di validità", altre volte quale "ordine di applicabilità" o "applicazione" della norma incostituzionale. Ciò avviene in quanto l'ordine del *BVerfG* impone non solo l'esistenza "continuativa" della norma, ma anche la sua efficacia. Si veda a tal proposito S. KREUTZBERGER, *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*, cit., 171; ancora, cfr. P. BENEDIXEN, *Weitergeltungsanordnungen von verfassungswidrigen Besteuerungen durch das BVerfG*, in ZRP, 2009, 85.

⁴⁶ Ci si riferisce al cd. *Rechtsfolgenargument*, sopra menzionato.

⁴⁷ Cfr. R. PINARDI, *La declaratoria d'incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio a quo: la Corte alla prova dei fatti*, cit., 447.

⁴⁸ Si veda sempre R. PINARDI, *La declaratoria d'incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio a quo: la Corte alla prova dei fatti*, cit., 460.

La “creazione” in via pretoria della *Fortgeltungsanordnung* smaschera l’esigenza di gestire la determinazione dei “diversi ‘gradi’⁴⁹ di illegittimità costituzionale o comunque di pregiudizio dell’ordinamento nel suo complesso che sono alternativamente prospettabili”⁵⁰, in tal modo confermandosi la possibilità, in capo al Tribunale federale, di statuire “in che grado generare ripercussioni sull’ordinamento giuridico”⁵¹.

Il tema suscita ampio interesse nel presente lavoro poiché sembra proprio che il *BVerfG*, a seguito di un’analisi dell’impatto della declaratoria di incostituzionalità⁵², non abbia “quasi mai sanzionato [...] una vera e propria disposizione fiscale con la sanzione della nullità”⁵³.

Infatti, il Tribunale costituzionale tedesco ha declinato in senso del tutto peculiare i diversi “gradi” di giudizio dell’illegittimità costituzionale, impegnandosi, caso per caso, nella sua specifica individuazione. La dottrina tedesca si è a lungo interrogata sulla natura e sul fondamento (costituzionale) dell’“eccezionale”⁵⁴ ordine di applicazione della norma incostituzionale.

Chi scrive intende porre al centro, a mò di premessa, la necessità di dare una risposta al quesito relativo alla possibilità di procedere ad una qualificazione della stessa nel senso di una peculiare tipologia della più ampia categoria delle decisioni di incompatibilità, oppure nel senso di una variante decisionale autonoma, rappresentante quindi un *aliud* rispetto a detta categoria, pur presentandone caratteristiche analoghe.

Prima di tutto occorre evidenziare che la prassi della *Fortgeltungsanordnung* non è in alcun modo regolata dalla Legge Fondamentale, né dalla legge⁵⁵.

Ora, il ricorso alla stessa presenta conseguenze giuridiche diverse rispetto all’adozione della decisione di incompatibilità “pura”, cioè contraddistinta dall’impossibilità di fare applicazione, da parte dei giudici, della norma dichiarata incompatibile (in ragione del “blocco di applicazione”, la cd. *Anwendungssperre*); coerentemente, anche i presupposti di fondo presentano caratteri distinti.

⁴⁹ Le diverse sfumature di cui si può colorare l’illegittimità costituzionale richiamano alla mente quanto affermato da una risalente voce dottrinale, secondo la quale si può parlare di “graduale nullità” della disposizione, in W. SANDTNER, *Die abgestufte Nichtigkeit eines Rechtssatzes*, in *BayVBl*, 1969, 232-233.

⁵⁰ R. PINARDI, *La declaratoria d’incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio a quo: la Corte alla prova dei fatti*, cit., 447.

⁵¹ Così E. BERTOLINI, *Le sentenze del Bundesverfassungsgericht: tipologie ed effetti*, cit., 218.

⁵² Sul tema dell’impatto della declaratoria di incostituzionalità si vedano i contributi di E. CAVASINO, *L’impatto ordinamentale del decisum come fattore di decisione nelle pronunce della Corte costituzionale*, in *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 401-438 e M. TROISI, *Attività istruttoria, conseguenze finanziarie e modulazione degli effetti temporali delle decisioni*, in *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit. 325-329.

⁵³ M. T. RÖRIG, *Germania*, cit., 58.

⁵⁴ In tal senso H. SCHMITZ e P. STAMMLER, *Mebr Freiheiten für den nationalen Gesetzgeber! Die Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG zur zeitlichen Beschränkung von Urteilstwirkungen*, in *AöR*, 2011, 486.

⁵⁵ Così P. BENEDIXEN, *Weitergeltungsanordnungen von verfassungswidrigen Besteuerungen durch das BVerfG*, cit., 85.

Dinnanzi a violazioni del principio di uguaglianza, il *BVerfG* sceglierà, verosimilmente, sulla base di un giudizio prognostico⁵⁶, la decisione di incompatibilità orientata all'applicazione della norma incompatibile oppure quella orientata, invece, alla disapplicazione della norma incompatibile⁵⁷.

In altre parole, il *BVerfG* sceglierà di adottare, alternativamente, una decisione di incompatibilità pura o una decisione di incompatibilità integrata dalla *Fortgeltungsanordnung*.

Qualora invece il parametro costituzionale non fosse rappresentato dall'art. 3 I del *GG*, allora l'argomento della "relativa maggiore vicinanza alla Costituzione", che verrà di seguito analizzato, costituisce, di norma, il fondamento della rinuncia alla sentenza di nullità e alla decisione di incompatibilità "liscia", dando così il *BVerfG*, *ipso facto*, preferenza a ricorso dello strumento della *Fortgeltungsanordnung* della norma dichiarata incompatibile⁵⁸.

Volendo brevemente accennare alla *ratio* della *Fortgeltungsanordnung* nel campo del diritto tributario al fine di compiere un'indagine intorno alla natura della stessa, occorre rimarcare che essa svolge la funzione di sostituire, secondo una logica surrogatoria, la decisione di nullità qualora l'adozione di quest'ultima fosse idonea a provocare un aggravamento dell'accertata violazione costituzionale⁵⁹; al contrario, nel caso in cui il tributo non incida in modo rilevante sul bilancio federale del *Land* o nel caso in cui lo stesso non abbia interessato un numero considerevole di soggetti⁶⁰, allora l'opzione decisionale prescelta dal *BVerfG* potrebbe consistere nella sentenza di nullità, così riportando in auge la "tradizionale" prassi dell'adozione della *Nichtigkeitserklärung* nel caso dell'accertamento dell'incostituzionalità di una norma⁶¹.

Pertanto, qualora il *BVerfG* accertasse un'ipotesi di illegittimità costituzionale in cui, oltre alla già accertata e dichiarata violazione del principio di uguaglianza, vi fosse anche il rischio, a fronte dell'efficacia

⁵⁶ Non essendo questa la sede opportuna per trattare dei poteri istruttori del *BVerfG*, si ritiene di rinviare a M. D'AMICO, *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 24-31 e G. REPETTO, I poteri istruttori della Corte costituzionale tra "modelli" processuali e discrezionalità del legislatore. Problemi e spunti di riflessione a partire dall'esperienza tedesca, in *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 306 e ss.

⁵⁷ Si veda R. WERNSMANN, *Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, Duncker & Humblot, Berlin, 2000, 213. Nella monografia in questione l'Autore ha trattato propriamente del tema del tributo contrario al principio di uguaglianza, affrontando nello specifico le conseguenze della dichiarazione di incostituzionalità.

⁵⁸ Ci si riferisce ancora a R. WERNSMANN, *Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 213

⁵⁹ In questo senso M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, Josef Eul Verlag, Lohmar-Köln, 2014, 3; R. WERNSMANN, *Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 213.

⁶⁰ In commento al principio di uguaglianza si veda F. WOLLENSCHLÄGER, *Grundgesetz-Kommentar*, Band 1, Mohr Siebeck, Heidelberg, 2018, 401; si veda anche J. HEY, *Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der körperl- und gewerbesteuerlichen Organschaft – zugleich ein Plädoyer für einen sparsamen Umgang mit Unvereinbarkeitserklärungen*, in FR, Köln, 2001, 1283, e, infine, K. STAHL, *Das Argument der Finanz- und Haushaltsplanung nach dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. November 2006*, cit., 198.

⁶¹ Un'eccezione è rappresentata dalla decisione *Erbschaftsteuerbeschluss* del 7 novembre 2006; così come dalla decisione del 19 marzo 2003 *Rückmeldegebühren*; sul punto si veda K. STAHL, *Das Argument der Finanz- und Haushaltsplanung nach dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. November 2006*, cit., 198.

retroattiva della declaratoria di incostituzionalità – e quindi, ciò che qui interessa, della decisione di incompatibilità – di una lesione dell’equilibrio di bilancio, la soluzione da preferire sarebbe, con tutte le criticità che ne discenderebbero, quella dell’applicazione presente e futura della norma dichiarata incostituzionale⁶².

In altri termini, se la prassi del *BVerfG* insegna che le decisioni di incompatibilità “pure”, dal punto di vista del fattore tempo, determinano, in definitiva, le medesime conseguenze giuridiche delle decisioni di nullità, ovvero quella di esplicitare, seppur in un secondo momento, effetto retroattivo in modo tale da rimediare alla situazione di illegittimità costituzionale⁶³, logica vuole che la decisione di incompatibilità integrata dalla *Fortgeltungsanordnung* rappresenti, di fatto, un’ipotesi “altra” rispetto a quella della decisione di incompatibilità semplice.

Eppure, al di là della diversa efficacia temporale, sembra più plausibile la tesi secondo cui la *Weitergeltungsanordnung* consista in una sottospecie della categoria della decisione di incompatibilità.

A tal proposito, non deve trarre in inganno la considerazione per cui lo stesso *BVerfG*, secondo costante giurisprudenza, dichiara, a fronte dell’avvenuto accertamento della *Unvereinbarkeit* della norma incostituzionale, l’inapplicabilità di quest’ultima come se si trattasse di due momenti *diversi* appartenenti al flusso del procedimento di dichiarazione dell’illegittimità costituzionale;⁶⁴ basterà prestare attenzione, ad esempio, all’affermazione dottrinale per cui “le conseguenze giuridiche delle decisioni di incompatibilità semplici sono suscettibili di essere modificate”⁶⁵, suggerendo così una qualificazione della tecnica giurisprudenziale della *Fortgeltung* della norma incompatibile nel senso di una peculiare gestione degli effetti della “*Unvereinbarerklärung*”⁶⁶.

In effetti, dal momento che la conseguenza *intrinseca* alla categoria delle decisioni di incompatibilità si fonda sull’accertamento e la dichiarazione, per l’appunto, dell’incostituzionalità di una norma senza provocarne la cassazione⁶⁷, la previsione di un lasso di tempo ulteriore in cui i giudici e gli operatori giuridici sono tenuti a fare applicazione della norma “sopravvissuta” all’invalidità non può che costituire

⁶² In questo senso R. WERNSMANN, *Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 225 e Cfr. M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 39.

⁶³ Secondo la giurisprudenza costante del *BVerfG*, “*die Verpflichtung des Gesetzgebers, rückwirkend, bezogen auf den in der gerichtlichen Feststellung genannten Zeitpunkt, die Rechtslage verfassungsmäßig umzugestalten. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen*”.

⁶⁴ Si veda in tal senso si veda *BVerfGE* 37, 217 (261); 55, 100 (110); 82, 126 (155); 85, 191 (212); 99, 165 (185).

⁶⁵ Cfr. la dottrina di Maunz, la quale, dedicando ampio spazio alla natura della norma incostituzionale, affronta lo studio della struttura delle *Unvereinbarkeitserklärungen*, in T. MAUNZ, *Das verfassungswidrige Gesetz*, in *BayVBl*, 1980, 513 - 518.

⁶⁶ Si vedano C. HILLGRUBER, C. GOOS, *Verfassungsprozessrecht*, C.F. Müller, Heidelberg, 2015, 111.

⁶⁷ Cfr. M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 40.

la conseguenza teoretica⁶⁸ dell'intervenuta dichiarazione di incompatibilità, la quale, a sua volta, può essere considerata alla stregua di un "plateau"⁶⁹, ovvero di una "posizione iniziale"⁷⁰; afferma infatti la dottrina che "il *Bundesverfassungsgericht* dichiara [...] la norma incompatibile con la Costituzione. Allo stesso tempo ordina in un secondo momento la sua temporanea o anche parziale [...] prolungata validità⁷¹, la quale è fortemente connessa alla riforma cui è tenuto il legislatore"⁷².

A ragione si sostiene che "una applicazione provvisoria della norma contrastante con la Costituzione è di per sé resa possibile, qualora ve ne fosse la necessità, per via dell'arsenale tecnico esistente con riferimento alla *Unvereinbarkeitserklärung*"⁷³, e, non a caso la *Fortgeltungsanordnung* viene definita nel senso di una "decisione annessa alla *Unvereinbarerklärung*"⁷⁴.

Ancora, la *Weitergeltungsanordnung* può essere designata, sul piano dogmatico, quale decisione di incompatibilità orientata all'applicazione della norma incostituzionale (*anwendungsorientierte Unvereinbarkeitserklärung*⁷⁵).

In sintesi, l'ordine di applicazione della norma incostituzionale che determina una sorta di "ultrattività" della stessa va a costituire l'elemento che rende manifesto il conseguimento del risultato consistente nel differimento dell'efficacia della declaratoria di incostituzionalità⁷⁶.

In questo senso rileva quanto scritto dalla dottrina italiana a proposito dell'ordine in discorso, ovvero che esso "costituisce la base giuridica dell'ulteriore transitoria vigenza o applicazione della normativa censurata"⁷⁷.

⁶⁸ Tale riflessione, ampiamente suggestiva, è attribuibile a M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitserklärung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 40.

⁶⁹ Cfr. H. BETHGE, in (a cura di T. MAUNZ/B. SCHMIDT-BLEIBTREU/F. KLEIN/H. BETHGE) *Bundesverfassungsgerichtsgesetz: BVerfGG*, 2014, Rn. 65.

⁷⁰ Cfr. H. BETHGE, *Bundesverfassungsgerichtsgesetz*, cit., Rn. 226. Sembra abbracciare tale tesi anche Wernsmann, in R. WERNSMANN, *Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 213 e M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitserklärung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 39.

⁷¹ Ci si riferisce alla traduzione del termine *Fortgeltung*.

⁷² Cfr. U. KARPENSTEIN, *BVerfGG § 78*, in BeckOK BVerfGG, Walter/Grünwald 4. Edition, 2017, Rn. 48.

⁷³ Cfr. E. BENDA, E. KLEIN, *Verfassungsprozessrecht*, C.F Müller, Heidelberg, 2012, 553.

⁷⁴ Si veda U. KARPENSTEIN, *BVerfGG § 78*, cit., Rn. 46.

⁷⁵ In tal senso Dietz, il quale opera una differenziazione tra *anwendungsorientierte Unvereinbarkeitserklärung* e la *aussetzungsorientierte Unvereinbarkeitserklärung*, in M. DIETZ, *Verfassungsgerichtliche Unvereinbarerklärungen: Zulässigkeit, Voraussetzungen und Rechtsfolgen*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2011, 172 ss.

⁷⁶ Si veda A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 525, con riferimento al potere di governo e di regolamentazione transitoria degli sviluppi di una situazione di per sé controversa.

⁷⁷ Sul punto, ancora A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 525, la quale riporta l'esempio BVerfGE 98, 169, (180).

Ciò chiarito, si consideri che vi sono due diverse varianti decisionali di *Weitergeltungsanordnungen* da mettere in luce⁷⁸.

La prima variante, la cd. *vorläufige Weitergeltungsanordnung*, prevede che la norma incostituzionale venga applicata fino al futuro intervento del legislatore, il quale sarà comunque tenuto ad agire, rimuovendolo, sul vizio di legittimità costituzionale con riferimento al passato⁷⁹, cioè a dire fino al momento in cui si è verificata la collisione con la Costituzione.

La seconda variante, la cd. *endgültige Weitergeltungsanordnung*, prevede che il “diritto incostituzionale venga accettato in via definitiva quale fondamento dell’azione politico-economica⁸⁰, senza che il legislatore sia tenuto ad approvare una nuova norma (costituzionalmente conforme) esplicante efficacia nei confronti del passato e del presente”⁸¹.

Pertanto, in quest’ultimo caso, che è quello che interessa maggiormente nel presente lavoro, l’azione riparatrice del legislatore non si estende lungo tutto l’arco temporale che ha interessato l’applicazione del tributo, ma si riferisce solamente ai rapporti futuri⁸²; si è parlato, in questo caso, di un’ipotesi di “perpetuazione del torto”⁸³.

Alla luce di tale distinzione chi scrive ritiene che, se rispetto alla prima variante la *ratio* dell’imposizione della temporanea validità della norma incostituzionale risiede nella consapevolezza, da parte del *BVerfG*, del serio rischio *immediato* della formazione di un vuoto giuridico, nel caso della seconda variante la logica di fondo va ricercata nell’esigenza di evitare che, a seguito dell’entrata in vigore della nuova normativa, l’efficacia retroattiva di quest’ultima possa creare, nel lungo termine, una situazione di “maggiore incostituzionalità”.

Infine, volendo appuntare l’attenzione sull’introduzione del tema relativo al fondamento giuridico della *Weitergeltungsanordnung*, chi scrive intende accennare al rapporto che intercorre tra quest’ultima e la norma dichiarata incostituzionale.

⁷⁸ Cfr. R. WERNSMANN, *Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 217-224. al quale è attribuibile il merito di avere operato una chiara classificazione della *Weitergeltungsanordnung*.

⁷⁹ M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 219.

⁸⁰ Cfr. M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 219.

⁸¹ Si veda ancora M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 219.

⁸² Sul punto, sempre M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 219.

⁸³ Si rinvia a M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 221.

Di fatto, la *Weitergeltungsanordnung* e la norma dichiarata incostituzionale sono, dal punto di vista contenutistico, identiche⁸⁴: in dottrina, si afferma, essa ha carattere “prolungativo”⁸⁵.

Tuttavia, non vi può essere una totale coincidenza, tale per cui la norma incostituzionale vada a costituire, di fatto, il fondamento dell’ordine di applicazione; e ciò in quanto quest’ultimo corrisponde ad una “regola più nuova e più specifica”⁸⁶, tanto è vero che la disposizione *de qua* subentra, similmente ad una “surrogazione reale”, alla norma dichiarata incostituzionale⁸⁷.

Pertanto, il fondamento della decisione in esame non può riscontrarsi nella norma incostituzionale, ma andrà ricercato altrove.

6. Il fondamento della *Fortgeltungsanordnung*

E’ costituzionalmente ammissibile che il *BVerfG* possa, di fatto, “postulare” la sopravvivenza, non solo in termini di applicabilità (e quindi di efficacia) ma anche di validità⁸⁸ della norma incostituzionale *nonostante* l’intervenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale, così violando *tout court* la garanzia del primato della Costituzione⁸⁹, sancito rispettivamente agli artt. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG?⁹⁰

⁸⁴M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 41 e U. KARPENSTEIN, *BVerfGG* § 78, cit., Rn. 52.

⁸⁵ La dottrina di Karpenstein fa riferimento al termine “Prolongationscharakter”, vedi U. KARPENSTEIN, *BVerfGG* § 78, cit., Rn. 52.

⁸⁶ Cfr. M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 41.

⁸⁷ Sul punto, ancora M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 42.

⁸⁸ Per una riflessione sul rapporto tra validità ed efficacia delle norme si veda A. SPADARO, *Contributo per una ridefinizione della teoria della validità*, in (a cura di R. ROMBOLI) *La giustizia costituzionale a una svolta. Atti del Seminario di Pisa del 5 maggio 1990*, Giuffrè, Milano, 1991, 247.

⁸⁹ Sul tema si è ampiamente occupato in tempi meno recenti nella sua monografia H. SÖHN, *Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit von Gesetzen?*, Frankfurt am Main, Athenäum Verlag, 1974, alla quale si rinvia.

⁹⁰ Gli articoli menzionati sono quelli su cui, di fatto, si fonda il principio del primato della Legge fondamentale tedesca. Cfr. C. HILLGRUBER, C. GOOS, *Verfassungsprozessrecht*, cit., 15. Tali disposizioni costituzionali assumono importanza dal momento in cui rappresentano la base giuridica del dogma della nullità della norma incostituzionale.

Ancora, in tema di primato della Costituzione si veda A. P. POHLE, *Die Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen. Eine Untersuchung der Voraussetzungen und Folgen des Verzichts auf die gesetztechnisch mögliche Nichtigerklärung durch das Bundesverfassungsgericht*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 1979, 107-108. Inoltre, sulla relazione tra la dichiarazione di incostituzionalità di una norma e il primato della Costituzione sulle altre fonti si veda M. LÖWISCH, *Zu den Folgen der Nichtigkeitsfeststellung eines Gesetzes durch das Bundesverfassungsgericht insbesondere für private Verhältnisse*, in *JZ*, 1961, 731.

Sul tema della nullità della norma incostituzionale in relazione al primato della Costituzione si rinvia all’autorevole e risalente dottrina di Arndt, la quale si sofferma anche sulla natura della norma dichiarata incostituzionale, in A. ARNDT, *Die Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze*, in *DÖV*, 1959, 81-84.

Il tema, come intuibile, non interessa solo la giustizia costituzionale tedesca ma, in generale, tutti i sistemi di giustizia costituzionale in cui il rapporto tra Tribunale costituzionale e legislatore è connotato da una forte collaborazione; la modulazione degli effetti della declaratoria di incostituzionalità e la cooperazione tra Giudice delle leggi e Parlamento sono, infatti, due facce della stessa medaglia⁹¹.

Il potere di modulare l'efficacia della declaratoria di incostituzionalità "forzando" la categoria dell'invalidità della norma incostituzionale suscita, come facilmente intuibile, ampie perplessità: guardando al sistema italiano, l'invalidità della norma incostituzionale costituisce la premessa comune alle teorie della nullità e dell'annullabilità della norma poi dichiarata costituzionalmente illegittima⁹², consistendo l'invalidità della legge incostituzionale, anche nell'ordinamento giuridico tedesco, nella conseguenza "sanzionatoria" a fronte del contrasto con la fonte delle fonti.

Pertanto, la ricerca del fondamento di tale meccanismo decisionale conosce, a monte, il superamento della regola per cui all'accoglimento della questione segue l'invalidità, e al suo rigetto, invece, la validità; in buona sostanza e in altri termini, in capo al ragionamento che chi scrive intende effettuare si (im)pone la distinzione tra il momento dichiarativo e quello costitutivo dell'accertamento dell'illegittimità costituzionale di una norma⁹³, che di fatto permette di deviare rispetto al principio del *quod nullum est, nullum effectum producit*.

In dottrina si afferma che i tentativi volti a giustificare il prolungamento della validità di una norma incostituzionale non risulterebbero in alcun modo soddisfacenti⁹⁴, e ciò soprattutto in quanto il capovolgimento del postulato della nullità *ipso iure* determinerebbe un'intollerabile abbassamento del livello di tutela rispetto alla lesività di cui sono portatrici le norme incostituzionali⁹⁵.

A questo punto del lavoro, si cercherà di riflettere sugli aspetti che più rilevano nella ricerca di un fondamento di natura primaria rispetto alla *Fortgeltungsanordnung*⁹⁶.

⁹¹ Sul ruolo del multiforme rapporto tra legislatore e *Bundesverfassungsgericht* alla luce delle "direttive costituzionali" si veda l'autorevole dottrina di P. LERCHE, *Das Bundesverfassungsgericht und die Verfassungsdirektiven. Zu den "nicht erfüllten Gesetzgebungsaufträgen"*, in *AÖR*, 1965, 341-372.

⁹² In questo senso l'autorevole dottrina di V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale. L'ordinamento costituzionale italiano*, Cedam, Padova, 1984, 388-398.

⁹³ Per un'analisi intorno alla distinzione tra i due momenti si veda G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, il Mulino, Bologna, 1988, 259-260; ancora, sulla norma incostituzionale ma non nulla si veda la dottrina tedesca di A. BURGHART, *Das verfassungswidrige aber nicht nichtige Gesetz – ungültig aber wirksam?* in *NVwZ*, 1262-1265.

⁹⁴ In tal senso P. BENEDIXEN, *Weitergeltungsanordnungen von verfassungswidrigen Besteuerungen durch das BVerfG*, cit., 87.

⁹⁵ Particolarmente critica, quindi, la tesi di W. WEIBAUER e D. HESSELBERGER, *Nichtigkeit oder Vernichtbarkeit verfassungswidriger Normen*, in *DÖV*, 1970, 329.

⁹⁶ Un'indagine esaustiva sulla natura e sul fondamento della *Fortgeltungsanordnung* è stata effettuata da Schwindt, in M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 41-63.

In primo luogo, l'approdo ad una soluzione soddisfacente potrebbe conseguire alla constatazione della diversità degli effetti relativi, da un lato, alle decisioni di incompatibilità integrate dalla *Fortgeltungsanordnung*, e dall'altro, alle decisioni di nullità⁹⁷.

a) Quando il *BVerfG* accerta l'incostituzionalità di una norma (solitamente non tributaria), lo si è visto, di regola il vizio viene eliminato mediante l'adozione di una *Nichtigkeitserklärung*.

La natura dichiarativa della *Nichtigkeitserklärung* implica l'accertamento della preesistente nullità-invalidità della norma⁹⁸; il vizio di incostituzionalità viene eliminato, secondo la logica tipica dell'automatismo⁹⁹ improntato al principio della dell'unità dell'ordinamento giuridico¹⁰⁰, con effetto retroattivo, *ex tunc*¹⁰¹, e ciò alla luce del principio "*lex superior derogat legi inferiori*", ai sensi del quale "l'atto giuridico che non soddisfa i requisiti e le condizioni della norma dalla quale trae validità, non può essere valido sin dall'origine e si qualifica per il fatto di essere un non atto"¹⁰².

Pertanto, sulla base della dottrina della nullità, la quale si fonda, più che sul diritto positivo, (sia esso di rango costituzionale o primario) su due modelli argomentativi¹⁰³ appartenenti alla dimensione della teoria del diritto, ovvero quello della collisione e quello della validità dell'atto giuridico, la norma incostituzionale è destinata all'invalidità.

b) Quando il *BVerfG* dichiara la "mera" incostituzionalità della norma, e quindi adotta una decisione di incompatibilità, la conseguenza immediata non è l'eliminazione della norma incostituzionale, bensì la conservazione della stessa all'interno dell'ordinamento giuridico¹⁰⁴; tale esigenza può essere dettata dalla volontà da parte del Tribunale costituzionale di rispettare la divisione dei poteri¹⁰⁵ o, in conformità all'oggetto della presente trattazione, dalla volontà di porre sul tappeto il risultato derivante dal

⁹⁷ Rispetto alla discutibile disposizione da parte del *BVerfG* delle *Fortgeltungsanordnungen* alla luce dell'esistenza del *Nichtigkeitsdogma* si veda C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, in *StuW*, 1/2008, 32.

⁹⁸ Non si intende, in questa sede, fare riferimento alla categoria della nullità-inesistenza, rispetto alla quale si rinvia all'autorevole dottrina di G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, cit., 162-165.

⁹⁹ Così si esprime un massimo studioso della declaratoria di incostituzionalità nell'ordinamento tedesco, J. IPSEN, *Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt*, Nomos, Baden-Baden, 1980, 73.

¹⁰⁰ Sul punto si veda la trattazione di A.P. POHLE, *Die Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen. Eine Untersuchung der Voraussetzungen und Folgen des Verzichtes auf die gesetztechnisch mögliche Nichtigserklärung durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 101-108.

¹⁰¹ M. LÖWISCH, *Zu den Folgen der Nichtigkeitsfeststellung eines Gesetzes durch das Bundesverfassungsgericht insbesondere für private Verhältnisse*, cit., 731.

¹⁰² Si veda in tal senso l'imprescindibile dottrina di C. HARTMANN, *Verfassungswidrige und doch wirksame Rechtsnormen? Zur Frage alternativer Rechtsgeltungsbestimmungen im Grundgesetz*, in *DVBl*, 1997, 1264.

¹⁰³ I due modelli sono analizzati, *ex multis*, da C. HARTMANN, *Verfassungswidrige und doch wirksame Rechtsnormen? Zur Frage alternativer Rechtsgeltungsbestimmungen im Grundgesetz*, cit., 1264-1269.

¹⁰⁴ In questo senso, viene meno un pilastro della teoria generale del diritto, ovvero quello secondo il quale "l'accertamento di invalidità non cancella gli effetti di un atto, bensì l'atto *ut sic*". Cfr. A. SPADARO, in *Contributo per una ridefinizione della teoria della validità*, cit., 249.

¹⁰⁵ Di cui all'art. 20, comma terzo, del GG.

bilanciamento effettuato in sede decisionale, la cd. *Realfolgenabschätzung*¹⁰⁶; qualora, e questo è quello che qui più interessa, a “copertura” della validità della norma si aggiunga l’ordine in discorso, la distanza dalla *ratio* della dottrina della nullità si manifesta con ancora più evidenza, dal momento che la cd. *Fortgeltungsanordnung* determina il “prolungamento” della validità della norma incostituzionale, lasciando quest’ultima intatta all’interno dell’ordinamento giuridico.

Il superamento di tale *empasse*¹⁰⁷, ovvero dell’apparente contraddizione immanente all’attività di verifica della costituzionalità dell’ordinamento giuridico e l’adozione della *Unvereinbarkeitserklärung*, può consistere nella *relativizzazione* del principio della nullità *ab origine* della norma incostituzionale¹⁰⁸.

Tale *relativizzazione*¹⁰⁹ poggia sul seguente ragionamento: se una norma è incostituzionale in quanto contrastante con una norma della Costituzione ma la validità di tale norma è richiesta da un’altra norma

¹⁰⁶ C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 29. L’Autore si sofferma sul tema del bilanciamento effettuato dal *Bundesverfassungsgericht* proprio nel contesto della modulazione degli effetti della declaratoria di incostituzionalità in ambito tributario.

¹⁰⁷Secondo parte della dottrina, l’interessamento da parte del Tribunale costituzionale per le conseguenze derivanti dall’adozione delle proprie decisioni non dovrebbe in alcun modo emergere, dal momento che la competenza in esame spetterebbe, in via esclusiva, ai soli poteri politici; in tal senso, si veda J. FROHWEIN, *Zur vorgeschlagen Änderung von § 79 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes*, in *DÖV*, 1970, 594, laddove l’Autore, nel commentare le proposte di modifica della disposizione normativa § 79 del *BVerfGG*, offre importanti spunti per una riflessione intorno al contenimento dell’efficacia retroattiva. Quanto alle tentate riforme, come già accennato, si ricorda che sul finire degli anni sessanta il Parlamento tedesco ha proposto due leggi di modifica del § 79 del *BVerfGG*, la cui approvazione è, di fatto, mancata. La seconda proposta di legge (BR – Drs. 678/69) attribuiva al *BVerfG* la competenza di spostare gli effetti della nullità della norma incostituzionale ad un momento successivo, determinato dallo stesso Tribunale costituzionale, e ciò nel caso in cui vi fossero rilevanti e gravi motivi con riferimento al bene comune, il quale, di fatto, andava a ricomprendere l’ambito privato così come quello pubblico, in particolar modo con riferimento a leggi tributarie o di spesa; cfr. A. POHLE, *Die Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen. Eine Untersuchung der Voraussetzungen und Folgen des Verzichtes auf die gesetztechnisch mögliche Nichtigerklärung durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 31. Sul punto, si veda anche la dottrina più recente di M. BREUER, *Nichtiges Gesetz und vernichtbarer Verwaltungsakt*, in *DVBl*, 2008, 563-564. La dottrina tedesca, al tempo in cui vi fu tale proposta legislativa, pose in essere rilevanti riflessioni sul tema, interrogandosi sulla possibilità di ritenere in ogni caso ammissibile la flessibilizzazione degli effetti della declaratoria di incostituzionalità alla luce del diritto vigente (quale ad esempio, l’art. 35 del *BVerfGG*). Sul punto si veda, ancora una volta, J. FROHWEIN, *Zur vorgeschlagenen Änderung von § 79 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes*, cit., 593. Infine, rispetto alla necessità di elaborare criteri volti a guidare l’attività del *BVerfG* nel controllo degli atti legislativi, cfr. W. R. SCHENKE, *Der Umfang der bundesverfassungsgerichtlichen Überprüfung*, in *NJW*, 1999, 1329, ancora attuale.

¹⁰⁸ Sulla suggestiva e ardita teoria della relativizzazione dei principi costituzionali si rimanda M. DIETZ, *Verfassungsgerichtliche Unvereinbarerklärungen: Zulässigkeit, Voraussetzungen und Rechtsfolgen*, cit., 183 e ss. Sul punto, si veda anche l’autorevole dottrina di J. BLÜGGEL, *Unvereinbarerklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 153.

Interessante è l’analisi sul superamento dell’equivalenza incostituzionalità-nullità di Ruotolo. Cfr. M. RUOTOLO, *La dimensione temporale dell’invalidità della legge*, Cedam, Padova, 2000, 310-318.

¹⁰⁹ Certo è che la possibilità di determinare la sorte della norma dichiarata incostituzionale (così G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, cit., 259) non può che necessitare, al fine di poterne perlomeno ammettere sul piano teorico l’esistenza, un’adeguata motivazione fondata su ragioni di natura costituzionale; quest’ultima, come si vedrà, pare scarseggiare nella prassi del *BVerfG*, e ciò nonostante, da un lato, i poteri di cui lo stesso Tribunale costituzionale si è dotato influenzano fortemente gli equilibri economici e sociali del *Bund*, e

di rango costituzionale, allora la collisione di tali ipotetiche disposizioni costituzionali non si risolve nella dimensione della validità, ovvero del suo mantenimento, o, al contrario, del suo azzeramento, bensì nella dimensione del “peso”, ovvero del bilanciamento tra le stesse disposizioni¹¹⁰.

Per tale ragione è possibile immaginare l’irrelevanza insita nell’operazione volta all’individuazione di un fondamento costituzionale *specifico* rispetto a tale meccanismo decisionale¹¹¹.

Di fatto, l’impianto argomentativo sotteso al rischio della “maggiore incostituzionalità”, all’eventualità in cui si crei “una situazione ancora più confliggente con la Costituzione rispetto a quella derivante dalla disciplina precedente”¹¹², a quella in cui “si intendano tutelare interessi comuni di particolare importanza e di fondamento costituzionale”¹¹³, o ancora, all’eventualità in cui sia necessario tutelare l’interesse pubblico, troverebbe la propria ragion d’essere in esigenze di natura costituzionale¹¹⁴; di più, la dottrina ha definito la *Fortgeltungsanordnung* quale “irrinunciabile dal punto di vista del diritto costituzionale”¹¹⁵.

Una delle voci dottrinali maggiormente critiche nei confronti della giurisprudenza temporalmente manipolativa del *BVerfG* ha affermato che il riferimento al principio di bilancio (*Haushaltsgrundsatz*), di cui all’art. 110 II *GG*, fornisce un valido fondamento di natura costituzionale dell’efficacia esclusivamente *pro-futuro*, anche perché individuato con precisione da parte del *BVerfG*¹¹⁶ quale *topos* applicativo delle *Unvereinbarkeitsserklärungen*.

dall’altro, nonostante vi sia, a fronte della disposizione della *Fortgeltungsanordnung*, un *deficit* di tutela dei diritti individuali piuttosto rilevante.

¹¹⁰ Così M. DIETZ, *Verfassungsgerichtliche Unvereinbarerklärungen: Zulässigkeit, Voraussetzungen und Rechtsfolgen*, cit., 183 e ss.

¹¹¹ Ci si riferisce ancora una volta a M. DIETZ, *Verfassungsgerichtliche Unvereinbarerklärungen: Zulässigkeit, Voraussetzungen und Rechtsfolgen*, cit., 183 e ss.

¹¹² Così M. T. RÖRIG, *Germania*, cit., 56, nella descrizione delle ragioni che conducono il *BVerfG* a rifiutare l’adozione della *Nichtigkeitsklärung*.

¹¹³ Si veda, ancora una volta M. T. RÖRIG, *Germania*, cit., 56.

¹¹⁴ A tal proposito, si rinvia a quanto affermato dalla dottrina di Dietz: “non solo è necessario, dal punto di vista pratico, ma anche ammissibile dal punto di vista del diritto costituzionale qualora il *Bundesverfassungsgericht* adotti, al fine di evitare la creazione di una situazione giuridica ancora più incostituzionale, una decisione di incompatibilità ‘orientata all’applicazione’ al posto di una decisione di nullità”; in M. DIETZ, *Verfassungsgerichtliche Unvereinbarerklärungen: Zulässigkeit, Voraussetzungen und Rechtsfolgen*, cit., 185.

Sulle esigenze di natura costituzionale cfr. la sentenza del 03. novembre 1982, *BVerfGE* 61, 319 (Rn. 101-102).

¹¹⁵ In questo senso S. KREUTZBERGER, *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*, cit., 174.

¹¹⁶ Così, la prudente dottrina di C. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, cit., 336. Si consideri, tuttavia, che nell’ambito della giurisprudenza temporalmente manipolativa contraddistinta da un rilevante “impatto economico”, il riferimento al dato dell’economia stabile ed equilibrata non viene ancorato dal *BVerfG* ad una precisa disposizione costituzionale.

Autorevole dottrina ha posto in evidenza che la *Fortgeltungsanordnung* ha la finalità di porre in salvo opzioni valoriali costituzionalmente rilevanti¹¹⁷, e ciò alla luce della volontà dell’“ottimizzazione costituzionale”¹¹⁸. Peraltro, come si vedrà, l’individuazione precisa del canone che conduce il Giudice costituzionale al superamento del principio di retroattività pare fondersi con il criterio di legittimazione dello stesso organo di giustizia costituzionale¹¹⁹.

Certo è che, stando al canone della ragionevolezza, occorre un bilanciamento comprensivo della “tipologia e dell’intensità degli svantaggi derivanti dalla *Fortgeltung* nei confronti dei destinatari della norma, della gravità della violazione e della possibile rilevanza della disposizione durante il periodo in cui la stessa vigenza della norma ha luogo”¹²⁰.

Secondo una voce dottrinale, le ragioni che hanno portato il *BVerfG* a “creare” in via pretoria la *Fortgeltungsanordnung* sono le medesime che hanno condotto all’adozione delle decisioni di incompatibilità dinnanzi al rischio che la decisione di nullità possa determinare un *caos giuridico* in seguito all’impatto ordinamentale¹²¹.

Quanto detto è riferibile, quindi, alla legittimazione della *Fortgeltungsanordnung* dal punto di vista costituzionale.

Ciò chiarito, pur non sussistendo, dal punto di vista giuridico, un fondamento pacifico del tecnicismo *de qua*, è necessario considerare che vi è una disposizione contenuta del *BVerfGG* che potrebbe legittimarne l’adozione.

Infatti, nonostante vi siano ampie incertezze e vivaci dibattiti dottrinali sul punto¹²², è il § 35 *BVerfGG*¹²³ a costituire, come affermato dallo stesso *BVerfG*¹²⁴, la base legale per l’ammissibilità della disposizione

¹¹⁷ Si veda la rilevante dottrina di Moench sul punto, in C. MOENCH, *Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle*, cit., 173.

¹¹⁸ Ancora una volta, si veda C. MOENCH, *Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle*, cit., 173.

¹¹⁹ Con riferimento alla sent. cost. n. 10 del 2015 e alla successiva sent. cost. n. 188 del 2016, la dottrina riflette sull’identificazione precisa delle ragioni che conducono la Corte costituzionale a modulare gli effetti così superando il principio di retroattività di cui all’art. 136 Cost., in G. ZAGREBELSKY, V. MARCENO’, *Giustizia costituzionale. II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, il Mulino, Bologna, 2018, 189-190.

¹²⁰ In questo senso si veda U. KARPENSTEIN, *BVerfGG § 78, BeckOK BVerfGG*, cit., Rn. 49.

¹²¹ Così la dottrina di S. KREUTZBERGER, *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*, cit., 169.

¹²² Una delle dottrine più restie a riconoscere l’art. 35 *BVerfGG* quale fondamento delle *Übergangsregelung* è, come si vedrà, quella di W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, in *AÖR*, 1999, 474.

¹²³ Per un commento all’articolo si rimanda a H. LECHNER, *Bundesverfassungsgerichtsgesetz. Kommentar*, C.H. BECK, München, 373-378.

¹²⁴ Si veda W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 502.

dello strumento decisionale della *Fortgeltung*¹²⁵; tale disposizione permette al *BVerfG* di regolare, nel caso specifico, la tipologia e la modalità di esecuzione (*Vollstreckung*) della sentenza per il tramite dei cd. ordini di esecuzione (*Vollstreckungsanordnungen*)¹²⁶.

Secondo la dottrina di Roth, prima di interrogarsi sull'ammissibilità delle *Vollstreckungsanordnungen* di cui al § 35 del *BVerfGG*, deve essere risolto il seguente quesito: il Tribunale costituzionale tedesco si colloca al pari degli altri organi costituzionali o trattasi piuttosto, soprattutto con riferimento al legislatore, di un organo costituzionale sopraelevato?

La risposta verrà data, per quanto possibile, stante la non banale suggestione consegnataci da Roth, nell'ultimo paragrafo.

L'esecuzione della sentenza è stata definita la “quintessenza delle misure che sono necessarie per realizzare quelle *fattispecie* volte alla realizzazione del diritto individuato dal *Bundesverfassungsgericht*¹²⁷”.

A voler prescindere dal § 35 *BVerfGG*, la *Vollstreckungsanordnung* potrebbe rientrare, in via generale, in una competenza annessa al *BVerfG*; tuttavia, tale competenza necessiterebbe di una giustificazione di tipo strutturale¹²⁸.

Sempre secondo Roth, l'ordine di applicazione della norma incostituzionale, che si collega alla semplice dichiarazione di incompatibilità, non corrisponde ad una forma di esecuzione della stessa, ma andrebbe a costituire un'ammissibile integrazione annessa alla decisione di incompatibilità che verrebbe in tal modo modificata nel suo contenuto¹²⁹; di qui l'inidoneità del § 35 *BVerfGG*, secondo l'attenta riflessione di Roth, di fungere da base giuridica per la *Fortgeltungsanordnung*.

In sintesi, l'Autore sostiene che, essendo la declaratoria di incostituzionalità una decisione di natura dichiarativa¹³⁰, allora non sarebbe passibile di essere resa esecutiva per il tramite del § 35 *BVerfGG*.

¹²⁵ In senso contrario si pongono Schlaich e Koriöth, i quali affermano che l'art. 35 *BVerfGG* non possa in alcun modo costituire la base legale per la prassi in esame, dal momento che, in generale, le *Übergangsregelungen* rappresentano “regole che la stessa *Unvereinbarerklärung* forza secondo la propria natura”, in C. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, cit., 338.

¹²⁶ Secondo la dottrina di Roth, tali ordini di esecuzione giocavano già sul finire degli anni '90 un ruolo fondamentale, in W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 471.

¹²⁷ In tal senso W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 477, il quale richiama, a nota 37, l'autorevole dottrina di A. ARNDT, DVBl, 1952, 1(3).

¹²⁸ Così W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 492.

¹²⁹ Cfr. W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 499.

¹³⁰ Nello specifico, la *Weitergeltungsanordnung* ha natura dichiarativa e, alla stregua della dichiarazione di nullità, presenta una peculiare forma di automatismo, consistente nella conseguente validità della norma incostituzionale S. KREUTZBERGER, *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*, cit., 183.

Tuttavia, secondo l'autore, gli ordini “transizionali” sono ammissibili.¹³¹

L'ammissibilità però, non può che derivare dalla valutazione *ex ante* delle conseguenze derivanti della declaratoria stessa, le quali devono essere di natura eccezionale e atipica.

In caso contrario, la responsabilità di rimediare alla situazione incostituzionale non può che ricadere per intero sul legislatore, il quale quindi è tenuto a gestire la disposizione dell'efficacia retroattiva da parte del *BVerfG*¹³².

Chi scrive intende comunque rifarsi alle tesi, che peraltro effettuano una mera ricognizione della prassi del *BVerfG*, secondo cui alla base della *Fortgeltungsanordnung* si pone la disposizione legislativa considerata, cioè a dire il § 35 del *BVerfGG*.

Si tenga in considerazione che proprio l'area sensibile in cui interviene il *BVerfG* mediante l'attivazione dei poteri di cui al § 35 *BVerfGG* ne determina un utilizzo piuttosto cauto.

Ancora, la disposizione in questione assolve ad un'ulteriore funzione, di notevole rilevanza dal punto di vista del diritto processuale, cioè a dire quella di costituire la base per fornire ai giudici comuni, in caso di inerzia legislativa rispetto all'approvazione di una norma giuridica costituzionalmente conforme e sostitutiva di quella incostituzionale, la base utile a fini della decisione¹³³.

Il “topos”¹³⁴ attraverso il quale il *BVerfG* giustifica tale modalità decisionale nel campo del diritto tributario è, spesso, quello del piano economico finanziario affidabile, il quale sembra formare, talvolta, un *unicum* con il *topos* della certezza del diritto¹³⁵.

In definitiva, se la *Fortgeltungsanordnung* è da considerarsi ammissibile sul piano dogmatico-costituzionalistico, risulta allora più semplice poter tollerare, in un'ottica tutta interna alla logica della giustiziabilità costituzionale, che l'arco temporale appartenente al passato, rispetto al quale è stata fatta applicazione della norma dichiarata incostituzionale rimanga, di fatto, privo di sanzioni¹³⁶, anche alla luce

¹³¹ Entro certi limiti, pertanto, l'autorevole dottrina di Roth ritiene di ammettere le regolamentazioni transitorie. Cfr. W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit. 502.

¹³² Si veda W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 502.

¹³³ Si veda *BVerfGE* 82, 126 (154); 98, 17 (46); 98, 109 (171); 100, 195 (208).

¹³⁴ Così K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsungleich*, cit., 290.

¹³⁵ Sulla necessità di salvaguardare la certezza del diritto e, in generale, sulle ragioni che hanno portato il *BVerfG* a prevedere tale formula decisionale si veda E. BENDA, E. KLEIN, *Verfassungsprozessrecht*, cit., 558. Secondo la dottrina di Schlaich Koriath la tutela della certezza del diritto coesiste con il topos dell'equilibrio finanziario e budgetario; cfr. C. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, cit., 333.

Ancora, sul punto, si veda la a decisione del 21.05. 1974.

¹³⁶ In tema cfr. R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 27.

della considerazione per cui la stessa decisione “pura” di incompatibilità, “plateau” della *Fortgeltungsanordnung*, troverebbe il proprio fondamento in argomenti immanenti di natura costituzionale.¹³⁷

7. Il *punctum dolens* della motivazione delle *Unvereinbarkeitserklärungen* e, nello specifico, di quelle contraddistinte dalla *Fortgeltungsanordnung*

Fatte queste premesse, pare opportuno affrontare il tema dell’impianto motivazionale delle decisioni in esame.

E’ necessario constatare sin da subito che sono soggette ad aspre critiche le decisioni di incompatibilità rispetto alle quali non è possibile evincere l’immediata conseguenza sul piano giuridico, omettendo il *BVerfG* di estrarne il contenuto¹³⁸.

Risultano quindi problematiche quelle *Unvereinbarkeitserklärungen* rispetto alle quali non vi è modo di individuare con precisione la statuizione del Tribunale costituzionale¹³⁹, invero in merito all’inapplicabilità della norma incostituzionale fino al successivo intervento legislativo oppure, al contrario, all’applicabilità della stessa.

Peraltro, dal momento che le decisioni del *BVerfG* hanno forza di legge ai sensi del § 31, Abs. 2 *BVerfGG*, non sarebbe ammissibile una decisione i cui effetti rispetto alla norma oggetto non siano definiti¹⁴⁰.

Autorevole dottrina evidenzia infatti l’esistenza di decisioni di incompatibilità in cui, da parte del *BVerfG*, vengono “lasciate aperte le conseguenze”¹⁴¹; a ben vedere, tali decisioni non possono che essere lette in chiave problematica.

Tuttavia, la prassi “alternativa” del *BVerfG* avrebbe compiuto passi in avanti rispetto alla trasparenza con cui vengono chiarite le conseguenze derivanti dall’adozione delle *Unvereinbarkeitserklärungen* in esame¹⁴², ed è anche vero che talvolta il *BVerfG*, a fronte dell’ordine della *Fortgeltung* della norma incostituzionale, statuisce quali siano le conseguenze effettive dell’eventualità in cui il legislatore non intervenga entro il termine prescritto nella parte motiva della sentenza o dell’ordinanza¹⁴³.

¹³⁷ Così la tesi di S. KREUTZBERGER, *Die gesetzlich nicht geregelten Entscheidungsvarianten des Bundesverfassungsgerichts*, cit., 173.

¹³⁸ Cfr. *BVerfGE* 59, 302 (326).

¹³⁹ Si consideri che la dottrina, in tempi non recenti, aveva affermato l’inesistenza di una motivazione idonea a giustificare la tipologia delle decisioni di incompatibilità, in M. SACHS, *Tenorierung bei Normkontrollentscheidungen des BVerfG*, cit., 28.

¹⁴⁰ Si veda, rispetto alla *ratio* dell’art. 31 *BVerfGG*, J. BLÜGGEL, *Unvereinbarerklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht*, *Unvereinbarerklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 15.

¹⁴¹ Si veda ad esempio, *BVerfGE* 59, 302 (326).

¹⁴² C. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, cit., 332.

¹⁴³ C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 30, nota n. 29.

Eppure, non vi è chi non abbia evidenziato la scarsa chiarezza con cui vengono indicate le conseguenze derivanti dall'inosservanza del *Frist* da parte del legislatore¹⁴⁴, ovvero se, di fatto, sia possibile per i giudici fare applicazione della norma dichiarata incostituzionale a seguito dell'intervenuta dichiarazione di incostituzionalità¹⁴⁵.

Ancora una volta, quindi, tale tecnica decisionale incontra rilevanti ostacoli intorno alla propria ammissibilità.

E in effetti sono da segnalare forti preoccupazioni rispetto all'insoddisfacente impianto motivazionale presente in alcune decisioni, dal momento che “a sostegno della *Fortgeltung* [della norma incostituzionale, ndr] vengono utilizzate solo formule a prescindere da concrete indagini rispetto ai fatti [...]”,¹⁴⁶ con ciò stesso determinando incertezze rispetto alla possibilità di prevedere un'effettiva tutela del diritto coinvolto nell'incostituzionalità della tassa¹⁴⁷, per di più a fronte della sussistenza del carattere recessivo che assumono i diritti dei singoli dinnanzi al meccanismo della *Weitergeltungsanordnung*¹⁴⁸.

Così, in un caso, il *BVerfG* ha ordinato la continua validità della norma incostituzionale fino all'intervento legislativo¹⁴⁹, e ciò nonostante gli oneri finanziari a ciò conseguenti ammontassero a ben 2.530 milioni di euro¹⁵⁰; allo stesso tempo, come nel caso della decisione sulla *Erbschaftsteuer*, il *BVerfG* ha invece optato per l'efficacia solamente proattiva, quando la somma dei tributi che sarebbero dovuti essere stati restituiti a titolo di indebito ammontava a 1.779 milioni, e ciò sulla base delle “esigenze di una finanza e di un bilancio affidabile e di una omogenea attuazione amministrativa”¹⁵¹.

Si permetta, a tal proposito, di inserire una digressione.

Opportunamente la dottrina italiana ha affrontato il tema dell'“effetto consapevolezza”, suggerendo alla Corte costituzionale “di cercare di conoscere preventivamente gli effetti delle pronunce, sia sul quadro normativo, che sulla statuizione ‘di fatto’, ivi compresi gli equilibri di bilancio: indipendentemente da

¹⁴⁴ Si consideri che il *BVerfG* può sollecitare, nel caso di inerzia, più di una sola volta il legislatore. Sul punto cfr. *BVerfGE* 99, 300, di cui viene effettuata un'analisi da parte di M. T. RÖRIG, *Germania*, cit., 55.

¹⁴⁵ Per un'analisi intorno alle conseguenze dell'inerzia del legislatore a fronte dell'obbligo di intervenire in ottemperanza a quanto statuito nella decisione di incompatibilità, si veda Wissenschaftliche Dienste, *Ausarbeitung, Folgen der Erbschaftsteuer-Entscheidung des BVerfG. Was geschieht, wenn der Gesetzgeber nicht handelt?*, in bundestag.de, 2015.

¹⁴⁶ Così si esprime P. BENEDIXEN, *Weitergeltungsanordnungen von verfassungswidrigen Besteuerungen durch das BVerfG*, cit., 86.

¹⁴⁷ Si veda P. BENEDIXEN, *Weitergeltungsanordnungen von verfassungswidrigen Besteuerungen durch das BVerfG*, cit., 86.

¹⁴⁸ Cfr. quale esempio di decisione di incompatibilità priva di motivazione in ordine all'adozione della *Weitergeltungsanordnung*, *BVerfGE* 100, 195 (208).

¹⁴⁹ Cfr. la decisione del 9 dicembre 2008 – 2BvL 1/07 (Rn. 80).

¹⁵⁰ Si veda M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 83, il quale manifesta un'approccio critico all'impianto argomentativo sotteso alla decisione in discorso.

¹⁵¹ Sul punto cfr. M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 83.

quale sia, quindi, la decisione che ne potrà seguire, la quantificazione fornisce uno strumento conoscitivo [...]”¹⁵².

Rispetto a quanto menzionato appena sopra non sembra sia possibile affermare la sussistenza, in capo al *BVerfG*, di una consapevolezza relativa agli oneri derivanti dalle proprie decisioni, con ciò determinando una giurisprudenza frammentata rispetto alla materia economico-finanziaria; pare pertanto difficile identificare una sistematica strutturata delle *Fortgeltungsanordnungen* nel contesto considerato.

Ancora, sempre con riferimento al *deficit* motivazionale di cui si rende talvolta autore il *BVerfG*, in tal modo delegittimando colposamente la propria prassi in ambito tributaristico già di per sé sottoposta a forti criticità per i motivi che si sono già accennati e che si vedranno più nel dettaglio, la dottrina ha rilevato la difficile individuazione della volontà¹⁵³ decisionale del Giudice delle leggi tedesco¹⁵⁴; eppure, la *Fortgeltungsanordnung* andrebbe a determinare un “prolungamento para - normativo”¹⁵⁵ della norma incostituzionale; proprio tale funzione, di per sé certamente non trascurabile, esige che vi sia manifesta menzione dello stesso “ordine” nella formula della decisione¹⁵⁶ e, *a fortiori*, della relativa causa.

Di fatto, se vige l'impossibilità di definire gli effetti sul bilancio, allora risulterà ancor più difficilmente tollerabile la lesione nei diritti fondamentali dei cittadini a fronte del contenimento dell'effetto retroattivo della dichiarazione di incostituzionalità¹⁵⁷.

Infine, quello che preme porre in rilievo in questa sede è l'importanza che nella prassi assume, di fatto, l'esigenza primaria di salvaguardare il bilancio pubblico¹⁵⁸, dal momento che lo Stato, “in qualità di Stato

¹⁵² Cfr. T. GROPPI, *La quantificazione degli oneri finanziari derivanti dalle decisioni della Corte costituzionale: profili organizzativi e conseguenze sul processo costituzionale* In: *L'organizzazione e il funzionamento della Corte costituzionale: atti del Convegno di Imperia, 12-13 maggio 1995*, a cura di P. COSTANZO, Giappichelli, Torino, 1996, 269-284.

¹⁵³ R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz-Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 219, nota 616.

¹⁵⁴ Il tema relativo alla difficoltà di inquadrare le decisioni in esame è reso ancora più difficoltoso dall'impossibilità di capire “quando sia da dichiarare una nulla o incompatibile una norma incostituzionale”, dal momento che non vi è alcuna presa di posizione sul punto nella Costituzione e nemmeno nel *BVerfGG*; cfr. J. BLÜGGEL, *Unvereinbarerklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 16.

¹⁵⁵ Traduzione libera della definizione “*quasi normativen Prolongationscharakters*”, in H. BETHGE, MAUNZ/SCHMIDT-BLEIBTREU/KLEIN/BETHGE, § 31, *BVerfGG*, 3. Aufl., 2001, § 31, Rn. 141, 152.

¹⁵⁶ Cfr. H. SCHMITZ e P. STAMMLER, *Mehr Freiheiten für den nationalen Gesetzgeber! Die Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG zur zeitlichen Beschränkung von Urteilswirkungen*, cit., 486.

¹⁵⁷ M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 82. Le problematiche legate alla “sopravvivenza” nel tempo della norma incostituzionale sono ben evidenziate da R. SEER, *Die Unvereinbarerklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht*, cit., 289 ss.

¹⁵⁸ Cfr. H. SCHMITZ e P. STAMMLER, *Mehr Freiheiten für den nationalen Gesetzgeber! Die Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG zur zeitlichen Beschränkung von Urteilswirkungen*, cit., 487; in questo senso sembra di potere rimandare alla sentenza n. 10 del 2015, la quale ha inteso salvaguardare il superprincipio di cui all'art. 81 Cost., non curandosi delle “storture” così createsi in senso al funzionamento del sistema incidentale.

delle finanze, è allo stesso tempo Stato ‘di tasse’¹⁵⁹, e ciò in quanto l’entrata fiscale può calmare il pressoché infinito l’appetito dello Stato moderno.”¹⁶⁰

8. La dichiarazione di incostituzionalità della norma tributaria: le conseguenze per il cittadino-contribuente nello “Stato di tasse”

Dopo avere affrontato i vizi in punto di motivazione della decisione di incompatibilità integrata dalla *Fortgeltungsanordnung*, ci si dedicherà ora al rapporto tra la dichiarazione di incostituzionalità di un tributo e le relative conseguenze per il cittadino contribuente.

Al fine di saggiare la rilevanza che assumono nel bilanciamento del Tribunale costituzionale le conseguenze finanziarie susseguenti alle proprie decisioni,¹⁶¹ si consideri che:

a) Il diritto tributario corrisponde ad una *legislazione di massa*¹⁶², pertanto l’efficacia retroattiva della regola giuridica non conforme a Costituzione, in ossequio al meccanismo di fondo sotteso alla cd. *Neuregelung*, potrebbe creare dei problemi sul piano giuridico¹⁶³, in ragione della doverosa restituzione dell’indebito da parte dello Stato;

b) La rilevanza del diritto tributario rispetto al bilancio statale¹⁶⁴; pertanto, l’efficacia retroattiva della *Neuregelung* potrebbe determinare una lesione dell’affidabilità del piano finanziario e del bilancio, e, allo stesso tempo, incidere negativamente sull’economia finanziaria e sull’economia di bilancio¹⁶⁵; di talché la conseguenza immediata della dichiarazione di incostituzionalità di un tributo corrisponde in un primo momento alla rinuncia dell’efficacia subitanea dell’efficacia retroattiva della decisione, e, in un secondo momento, alla successiva rinuncia di una correzione *ex post* avente efficacia retroattiva¹⁶⁶.

La dottrina tedesca quindi affronta, al pari di quella italiana, il tema del conflitto tra la “valutazione d’impatto e norme processuali”¹⁶⁷.

¹⁵⁹ J. ISENSEE, *Steuerstaat als Staatsform*, in *Festschrift für Hans Peter Ipsen*, Tübingen, 1977, 409, come riportato da G. F. SCHUPPERT, *Verfassungsgerichtliche Überprüfung von Steuergesetzen*, in *Festschrift für Wolfgang Zeidler*, a cura di W. FÜRST, R. HERZOG, D. UMBACH, Band 1, Walter de Gruyter, Berlin, 1987, 691.

¹⁶⁰ In questo senso si esprime G. F. SCHUPPERT, *Verfassungsgerichtliche Überprüfung von Steuergesetzen*, cit., 691.

¹⁶¹ Parte della dottrina critica la prassi dell’adozione della *Fortgeltungsanordnung* in quanto suscettibile di determinare un’erosione della tutela dei diritti fondamentali. Cfr. C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 31.

¹⁶² Si veda R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 20

¹⁶³ In tal senso R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 20

¹⁶⁴ Cfr. R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 27.

¹⁶⁵ R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 27.

¹⁶⁶ Si veda J. HEY, *Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz*, in *Vertrauensschutz im Steuerrecht. 28 Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Graz, 15. und 16. September 2003*, a cura di H. J. PEZZER, Otto Schmidt, Köln, 2008, 95.

¹⁶⁷ Così R. PINARDI, *La declaratoria d’incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio a quo: la Corte alla prova dei fatti*, cit., 450.

A guardar bene, forse nell'ambito della giurisprudenza costituzionale “economica” del *BVerfG* sarebbe più opportuno fare riferimento, non senza provocazione, alla “valutazione del ‘mancato’ impatto”, stante il frequente utilizzo da parte del Tribunale costituzionale dell'efficacia *ex nunc* delle proprie decisioni.

Ciò chiarito, la *Fortgeltungsanordnung* suscita ampie perplessità¹⁶⁸ in ragione della mancata compensazione degli oneri sopportati dai contribuenti sulla base della norma tributaria non conforme a Costituzione; soltanto nel caso di oneri finanziari minimi conseguenti alla declaratoria di incostituzionalità agisce la tutela giuridica nei confronti del contribuente¹⁶⁹.

Pertanto, più è grave la lesione inflitta al soggetto passivo di rapporti tributari, e, quindi, più è elevato il gettito fiscale, minore sarà probabile che il singolo possa godere del beneficio di aver adito, direttamente o per il tramite del meccanismo della *Normenkontrolle*, il Tribunale costituzionale¹⁷⁰.

Altrimenti detto, più brevi sono gli archi temporali in cui la norma tributaria ha avuto applicazione, a ciò conseguendo “pregiudizi minori per i contribuenti”, maggiormente severo sarà il Tribunale costituzionale nei confronti del legislatore¹⁷¹.

Di fatto, il bilanciamento tra gli interessi in esame rischia di tramutarsi in un deterioramento della tutela dei diritti fondamentali qualora, al fine di tutelare l'equilibrio finanziario, si faccia (solo) riferimento alla dimensione delle conseguenze fiscali¹⁷².

Sembrerebbe che lo stesso *BVerfG*, disponendo la *Fortgeltungsanordnung*, si renda autore di “un'ingiustizia” costituzionalmente inaccettabile, dal momento che “la Costituzione dovrebbe tutelare i singoli rispetto alle lesioni originate dall'intervento statale, non tutelarli tramite l'ingiustizia posta in essere dallo Stato, così da lasciare la giustizia relegata nel fondo”¹⁷³.

¹⁶⁸ Cfr. J. HEY, *Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der körperl- und gewerbesteuerlichen Organschaft – zugleich ein Plädoyer für einen sparsamen umgang mit Unvereinbarkeitserklärungen*, cit., 1283.

¹⁶⁹ Cfr. K. STAHL, *Das Argument der Finanz- und Haushaltsplanung nach dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. November 2006*, cit., 194-198. Si consideri, peraltro, che la tensione tra fisco e individuo rappresenta un nodo problematico tutto interno al processo costituzionale. Infatti, come evidenziato da uno studioso, il tema *de qua* rischierebbe di risultare “grottesco” in altri contenziosi, dal momento che “il soddisfacimento di pretese accertate in via giudiziaria non si pone, in un ordinamento giuridico quale quello dello Stato di diritto, nei confronti del convenuto, in un rapporto subordinato rispetto all'effettuazione di un previo bilanciamento. Ad esempio, nel contesto “di un processo civile, l'attore si strofinerebbe gli occhi qualora il giudice, accertato un diritto di credito, ne ridurrebbe la cifra in modo tale da ammortizzare il costo per il convenuto”; Cfr. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 31.

¹⁷⁰ Cfr. K. STAHL, *Das Argument der Finanz- und Haushaltsplanung nach dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. November 2006*, cit., 198.

¹⁷¹ Cfr. M. T. RÖRIG, *Germania*, cit., 58.

¹⁷² C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 32. Secondo l'Autore, pertanto, dal punto di vista della dogmatica della tutela dei diritti fondamentali, costituisce un paradosso l'utilizzo delle considerazioni fiscali al fine dell'assunzione di una decisione.

¹⁷³ P. BENEDIXEN, *Weitergeltungsanordnungen von verfassungswidrigen Besteuerungen durch das BVerfG*, cit., 86.

Di fatto, accade che la pronuncia del Tribunale costituzionale vada in direzione ostinata e contraria rispetto all'assunzione del ruolo teso a rendere servizio agli *iura*¹⁷⁴, i quali invece, sembrano salvaguardati dalle decisioni di incompatibilità pure, dal momento che esse, lo si è visto, secondo giurisprudenza costante del *BVerfG*, hanno efficacia retroattiva (salvo i casi in cui lo stesso *BVerfG* ne disponga l'efficacia meramente *pro futuro*)¹⁷⁵.

La prassi che vuole vanificare in *toto* l'efficacia *ex tunc* determina, di per sé, non solo “una limitazione dei diritti di libertà, ma anche una lesione della “tutela giuridica del singolo”¹⁷⁶, concedendogli così una “vittoria di Pirro”¹⁷⁷, dal momento che, a fronte dell'accertamento dell'intervenuta lesione di un suo diritto fondamentale, vi è, al tempo stesso, la perdita del contenzioso”¹⁷⁸.

In altri termini, esso, secondo una felice espressione utilizzata dalla dottrina, otterrebbe “sassi al posto del pane”¹⁷⁹.

Eppure, il *BVerfG* avrebbe posto l'esigenza di derogare all'efficacia retroattiva della declaratoria di incostituzionalità al fine di garantire e ampliare, secondo una concezione “lata” della tenuta generale dell'ordinamento giuridico, lo spazio di libertà dei cittadini sottoposti a pressione fiscale, soprattutto nel campo dei diritti patrimoniali e nella dimensione lavorativa¹⁸⁰; tale ampliamento sarebbe garantito per il tramite della salvaguardia dell'uguaglianza in termini di pressione fiscale nel tempo, con ciò aprendo al legislatore la strada per l'adozione delle decisioni necessarie in tema di pianificazione economica.¹⁸¹

¹⁷⁴ Sulla problematicità dell'efficacia *ex nunc* rispetto alla tutela degli *iura* si veda R. PINARDI, *La declaratoria d'incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio a quo: la Corte alla prova dei fatti*, cit., 471.

¹⁷⁵ Le *Unvereinbarkeitserklärungen*, pertanto, sembrano contemperare l'esigenza di salvaguardia della certezza del diritto e della tutela dei diritti.

¹⁷⁶ K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, cit., 290.

¹⁷⁷ Si veda R. SEER, *Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht*, cit., 285 e K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, cit., 290.

¹⁷⁸ K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, cit., 290.

¹⁷⁹ C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 34.

¹⁸⁰ Cfr. K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, cit., 289.

¹⁸¹ Si veda K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, cit., 290.

La difficile armonizzazione di tale prassi giurisprudenziale con la logica di cui si alimenta la cd. *Verfassungsgerichtsbarkeit*, come si vedrà, non trae giovamento dalla possibilità, da parte del *BVerfG*, di “salvare” o di “catturare” colui il quale si sia rivolto al giudice *a quo* o colui il quale abbia proposto il ricorso individuale tramite l’esperimento della cd. *Verfassungsbeschwerde*¹⁸².

La prassi della cd. *Pro-Futuro Reformpflicht* implica la marginalizzazione della certezza del diritto, da intendersi nel senso della tutela dell’affidabilità cui legittimamente aspira cittadino¹⁸³, in virtù dell’”accorciamento della tutela del diritto individuale”¹⁸⁴.

Un’ulteriore problematica che si intreccia a quella appena menzionata consiste, come si accennava, nel fatto che raramente gli effetti finanziari di una decisione del *BVerfG* sono prevedibili¹⁸⁵ su base prognostica: pertanto, il venir meno non solo della giustiziabilità nel singolo caso, ma anche della tutela dell’affidabilità su cui il cittadino ripone la propria fiducia nello “Stato di tasse”, determina, alla luce della difficoltà dell’individuazione degli effetti concreti incidenti sul bilancio¹⁸⁶, una situazione ancora più difficilmente legittimabile sul piano del diritto costituzionale, potendo essere conoscibili gli effetti concreti solamente una volta che sia intervenuta la decisione del *BVerfG* (manifestandosi la conoscibilità peraltro dopo mesi, o, addirittura, anni)¹⁸⁷.

Non manca tuttavia la possibilità di spostare l’obiettivo sul canone della relativa vicinanza alla Costituzione (*relativ größere Verfassungsnähe*).

Così, una dottrina particolarmente attenta al tema *de qua* ha individuato un gruppo specifico di casi in cui il *BVerfG* ha “rinunciato all’adozione della *Nichtigkeitserklärung* nel nome della relativa vicinanza alla Costituzione della *Fortgeltung* di una legge incostituzionale¹⁸⁸” così rafforzando i diritti del singolo.

¹⁸² Si veda H. SCHMITZ e P. STAMMLER, *Mehr Freiheiten für den nationalen Gesetzgeber! Die Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG zur zeitlichen Beschränkung von Urteilswirkungen*, cit., 486. Sul tema delle ragioni che spingono nella direzione di prevedere l’applicazione nei confronti di tutti quei processi in cui assume rilevanza la norma dichiarata incostituzionale si rinvia a C. MOENCH, *Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle*, cit., 175.

¹⁸³ Così la dottrina di J. HEY, *Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, in in W. Spindler, Rückwirkung von Steuergesetzen*, cit., 95.

¹⁸⁴ In questo senso R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BverG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1490.

¹⁸⁵ Così J. IPSEN, *Nichtigklärung oder „Verfassungswidrigerklärung“ – Zum Dilemma der verfassungsgerichtlichen Normenkontrollpraxis* in *JZ*, 1983, 41, 44.

¹⁸⁶ Si veda M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 74

¹⁸⁷ Piuttosto critico M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 74.

¹⁸⁸ Ci si riferisce a R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 214.

Si tratta di quei casi specifici in cui la dichiarazione dell'illegittimità costituzionale della norma avrebbe trasformato il "successo" della parte del giudizio *a quo* e del *Beschwerdeführer* "nel suo contrario"¹⁸⁹.

9. Il ruolo del legislatore nello "Stato di tasse"

Il legislatore costituisce il protagonista principale della vicenda processuale che interessa la dichiarazione di incompatibilità di una norma tributaria (e di una norma in generale, si intende¹⁹⁰).

Nella gran parte dei casi la dichiarazione di incompatibilità seguita dall'ordine di validità di norma tributaria incostituzionale trova il proprio fondamento nella violazione del principio di uguaglianza, a fronte del fatto di avere avvantaggiato, dal punto di vista della pressione fiscale, un determinato gruppo di individui; di qui, l'emersione dell'elemento dello spazio discrezionale del legislatore nell'opera di rimozione della norma incostituzionale.

Questo il caso in cui venga adottata una decisione di incompatibilità "semplice"¹⁹¹.

Nel caso in cui il *BVerfG* disponga la *Fortgeltungsanordnung* per motivi che esigono l'allungamento dell'esistenza della norma incostituzionale, il legislatore *potrebbe* subire un ridimensionamento del proprio ruolo "dialogante" con il Tribunale costituzionale federale.

A tal proposito si rimarca che, nell'ambito del diritto tributario, spesso rispetto alla scelta del modello decisionale da adottare non assume rilievo l'esigenza di salvaguardare il raggio d'azione degli organi costituzionali, ma unicamente, è stato affermato, il "denaro"¹⁹², a tutela del quale viene "risparmiata" la norma incostituzionale.

Di fatto, il *BVerfG* fa riferimento, testualmente, ad "aspetti di un piano finanziario e di un bilancio affidabile" o ancora a "norme tributarie rilevanti dal punto di vista del bilancio", o, in casi più rari, al "benessere comune"¹⁹³.

¹⁸⁹Per una disamina dei casi in discorso si veda R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz- Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 214.

¹⁹⁰ Sul rapporto, in generale, tra *BVerfG* e legislatore si veda W. SEUFFERT, *Die Abgrenzung der Tätigkeit des Bundesverfassungsgerichts gegenüber der Gesetzgebung und der Rechtsprechung*, in *NJW*, 1969, 1369-2103.

¹⁹¹ Sul punto, cfr. C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 29.

¹⁹² Si veda C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 30.

¹⁹³ Cfr. C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 30.

Si consideri che la prassi della *Weitergeltungsanordnung* accende i riflettori non solo sul forte attivismo di cui si rende autore il *BVerfG*¹⁹⁴, ma anche sul conseguente comportamento del legislatore, qualificato in parte dalla dottrina quale “irresponsabile”¹⁹⁵.

Quest’ultimo, a fronte della “creazione di eccezioni rispetto al principio della nullità *ex tunc*”¹⁹⁶ potrebbe beneficiare, infatti, in caso di effetti gravosi sul bilancio pubblico, dell’assenza di qualsivoglia sanzione rispetto all’approvazione di norme di legge incostituzionali¹⁹⁷.

Non può essere sottaciuta la circostanza per cui il *BVerfG* talvolta tende, come nel caso che sarà oggetto di analisi, a mitigare nei confronti del legislatore le conseguenze derivanti dall’incostituzionalità di leggi particolarmente costose disponendo una riforma della norma incostituzionale solamente per il futuro, auspicando, peraltro, di trattenere i soggetti sottoposti a tributi dal porre in essere opposizioni “di massa e organizzate”¹⁹⁸.

Come ha affermato la dottrina, la finalità propria della *Fortgeltungsanordnung* consiste nella possibilità “di rendere possibile al legislatore un agile passaggio dallo stato incostituzionale allo stato costituzionale”¹⁹⁹; stando a tale affermazione, sembra quasi che l’ordine in questione non interferisca in alcun modo con le competenze attribuite al potere legislativo, ma anzi ne agevoli il corretto esercizio ponendo in essere un’attività di supporto²⁰⁰.

Inserendosi nel solco di un simile ragionamento, ci si potrebbe forse spingere ad affermare che l’ordine di applicazione della norma incostituzionale, assumendo un ruolo “accessorio” rispetto alla declaratoria “pura” di incompatibilità della stessa, non possa che condurre, logicamente, alla soluzione per cui lo stesso sia *funzionalmente* improntato alla salvaguardia della discrezionalità legislativa, quasi secondo una

¹⁹⁴ La dottrina tedesca si è lungamente interrogata sui limiti della *Verfassungsgerichtsbarkeit* in relazione al legislatore; *ex multis*, si veda il contributo di W. R. SCHENKE, *Der Umfang der bundesverfassungsrechtlichen Überprüfung*, in *NJW*, 1979, 1322 e ss e W. RUPP VON BRÜNNECK, *Verfassungsgerichtsbarkeit und gesetzgebende Gewalt. Wechselseitiges Verhältnis zwischen Verfassungsgericht und Parlament*, in *AÖR*, 1977, 1 e ss.

¹⁹⁵ Sul punto si veda K. DRÜEN, *Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, cit., 290.

¹⁹⁶ In questo senso si esprime J. HEY, *Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der körper – und gewerbesteuerlichen Organschaft – zugleich ein Plädoyer für einen sparsamen umgang mit Unvereinbarkeitserklärungen*, cit., 1283.

¹⁹⁷ Si veda ancora J. HEY, *Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der körper – und gewerbesteuerlichen Organschaft – zugleich ein Plädoyer für einen sparsamen umgang mit Unvereinbarkeitserklärungen*, cit., 1283.

¹⁹⁸ Così B. SANGMEISTER, *Verfassungsrechtliche Grenzen für den index distribuens*, in *NVwZ*, 2000, 171, nota 2; A guardar bene, la logica di fondo sembra avvicinarsi notevolmente a quella sottesa all’efficacia solamente *pro futuro* della sentenza n. 10 del 2015, la quale trae il proprio fondamento, dalla prospettiva della Corte costituzionale, dalla dichiarazione di incostituzionalità del tributo per il futuro.

¹⁹⁹ Cfr. *BVerfGE* 91, 186 (207).

²⁰⁰ In senso del tutto contrario si colloca la dottrina di M. SACHS, *Bloße Unvereinbarerklärung bei Gleichheitsverstößen*, in *NVwZ*, 1982, 657-662.

sorta di “prolungamento” della finalità intrinseca della *Unvereinbarkeitserklärungen*, vale a dire la tutela, appunto, lo si è visto, dello spazio discrezionale di cui gode il potere legislativo.

Altra dottrina ritiene, al contrario, che l’utilizzo della cd. competenza annessa (*Annexkompetenz*) determini, in capo al legislatore, “l’accorciamento [...] dello spazio per una propria *Neuregelung*”, dal momento che la disposizione delle *Übergangsregelungen* - specificate nel dettaglio - causerebbero un allungamento della durata dei procedimenti principali”²⁰¹.

10. *Bundesverfassungsgericht* vs *Grundsteuer*: una sentenza attesa da tempo

Dopo avere riferito sugli aspetti dogmatici della decisione di incompatibilità integrata dalla *Fortgeltungsanordnung* è giunto il momento di affrontare un recentissimo ed “emblematico” caso giurisprudenziale.

Il 10 aprile 2018 è stata pubblicata una sentenza costituzionale attesa da tempo²⁰².

Sul piano del diritto sostanziale, la recentissima *Unvereinbarkeitserklärung* fa capolino rispetto alla fitta giurisprudenza del *BVerfG* in ambito tributario in ragione delle (imponenti) conseguenze da essa direttamente derivanti sul piano della politica tributaria, foriere della necessità di far fronte a compiti gravosissimi, descritti in senso apocalittico dalla stessa dottrina;²⁰³ per quanto interessa, invece, il piano del diritto processuale costituzionale in senso stretto, il *BVerfG*, consapevole delle notevoli ripercussioni che avrebbe generato l’adozione di una secca declaratoria di incostituzionalità, ha adottato una decisione contraddistinta da una struttura alquanto originale, supportata da un’argomentazione *sui generis*.

Il presente commento intende in primo luogo descrivere sinteticamente i fatti che hanno dato origine al caso per poi analizzare nel dettaglio le ragioni che hanno condotto alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell’imposta sui terreni edificati e non edificati, dedicando particolare attenzione alla parte finale della decisione rubricata come D, relativa alla regolamentazione transitoria (*Übergangsregelung*) stabilita dal *BVerfG*.

²⁰¹ W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 498.

²⁰² R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, in *BB*, 2018, 1495; si veda anche *Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer – wie könnte eine Lösung aussehen?*, in *BB* Die erste Seite, Nr 20; ancora, U. EVERSLOH, *Die Woche im Steuerrecht*, in *BB*, 2018, 852 e D. KLEIN, *Das BVerfG kippt ein steuerliches Fossil*, in *LTO*, 2018.

²⁰³ In questo senso, cfr. D. KLEIN, *Das BVerfG kippt ein steuerliches Fossil*, cit. Si consideri infatti, che la dottrina ha fatto riferimento, rispetto alla condotta che dovrà essere soddisfatta dall’amministrazione finanziaria, ad un’impresa degna della natura di Ercole (*Herkulesaufgabe*), in D. EISELE, *Einheitsbewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer verfassungswidrig*, in *NWB*, 2018; non solo, la rilevanza della tassa in esame imporrà anche al legislatore di porre in essere un’attività “immane”.

I procedimenti principali nei quali sono state sollevate le tre questioni di legittimità costituzionale della Corte Federale delle Finanze (*Bundesfinanzhof*), e i due ricorsi individuali (*Verfassungsbeschwerde*), inerivano la questione relativa alla compatibilità con l'art. 3 I della Legge Fondamentale della determinazione del valore unitario dei terreni dei “vecchi *Länder*” ai fini dell'applicazione della tassa sul terreno (*Grundsteuer*), il quale non era stato più oggetto di aggiornamento a partire dal 1964²⁰⁴.

Si consideri che, addirittura, per quanto riguarda i *Länder* appartenenti alla parte est della Germania, le autorità competenti erano (e sono tuttora) tenute a fare riferimento a valori risalenti al 1935²⁰⁵.

Le norme oggetto delle tre questioni di legittimità costituzionale e dei due ricorsi individuali consistono negli artt. n. 19, 20, 21, 22, 23, 27, 76, comma 2, 79, comma 5, 93, comma 1, alinea 2 della legge sulla valutazione (*Bewertungsgesetz – BewG*).

La legge in esame regola la valutazione fiscale dei beni.

Ai fini della comprensione della *ratio decidendi* del *BVerfG* importa rilevare che, nonostante la tassa sui terreni corrisponda, ai sensi dell'art. 106, comma 6, della Legge Fondamentale, ad una tassa di natura comunale²⁰⁶, tuttavia il parametro di riferimento ai fini dell'individuazione del valore d'imposizione viene stabilito dal *Bund*²⁰⁷.

Si consideri inoltre che, a differenza di altre tipologie di tributi, la *Grundsteuer* si riferisce a beni, che, se non ne costituiscono addirittura un *unicum*, sono comunque fortemente legati al territorio²⁰⁸.

E' infatti proprio l'estensione spaziale della tassa interessata dalla dichiarazione di incostituzionalità ad avere, di fatto, “modellato” l'architettura decisionale del *BVerfG*.

Quanto alla descrizione della vicenda processuale, si consideri che le ordinanze di rinvio della Corte delle Finanze del *Bund* (d'ora in poi *BFH*), come si è avuto modo di sottolineare, erano imperniate intorno alla seguente questione di legittimità costituzionale, ovvero se il valore della base imponibile *standard* (*Einheitsbewertung*)²⁰⁹ previsto per la determinazione della riscossione della tassa sui beni immobili fosse compatibile con l'art. 3 I *GG*.

²⁰⁴ Rispetto a tutte le parti in causa, alla base dell'interesse a ricorrere al Tribunale costituzionale vi era, verosimilmente, l'interesse alla vendita dei beni.

²⁰⁵ Così D. KLEIN, *Das BVerfG kippt ein steuerliches Fossil*, cit.

²⁰⁶ Per una trattazione esaustiva sul tributo in discorso si veda M. BROER, L. JARASS, *Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung*, in *BB*, 2018, 919.

²⁰⁷ In questo senso R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1488-1489. Cfr. anche *BVerfG: Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung zur Bemessung der Grundsteuer*, *NJW*, 2018, 1452.

²⁰⁸ Così M. BROER, L. JARASS, *Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung*, cit., 919.

²⁰⁹ Si consideri che quest'ultima assume significato, allo stato attuale, solamente con riferimento alla *Grundsteuer*, J. U. HINDLER, A. FELDHAUS, *Verfassungswidrigkeit der Vorschriften zur Einheitsbewertung für der Grundsteuer*, in *GmbH*, 2018, R135.

Si consideri, in via generalissima, che l'*Einheitswert* (il valore unitario) viene applicato per ogni terreno al fine valutare gli immobili²¹⁰.

Il *BFH* asseriva che oramai l'*Einheitsbewertung* fosse rilevante solamente per la stessa *Grundsteuer* e che i valori individuati erano al di sotto della soglia del valore comune²¹¹.

E' da notare che già nel 2010 il *BFH* aveva adottato una decisione monitoria nella quale affermava che le disposizioni sulla *Einheitsbewertung* erano da considerarsi costituzionali solamente fino al 2007²¹².

Vale la pena di rammentare che le parti del processo principale, ad eccezione di una, erano proprietari di terreni edificati in più *Bundesländer*²¹³, motivo per il quale si sono rivolte ai tribunali competenti in materia finanziaria al fine di opporsi al valore unitario stabilito dall'Agenzia competente rispetto ai beni di loro proprietà.

Come si accennava il *BFH*, in occasione dei tre "procedimenti di revisione" (*Revisionsverfahren*), ha sollevato, mediante tre ordinanze, questione di legittimità costituzionale²¹⁴.

Il mancato aggiornamento del *Hauptfeststellungspunkt*, corrispondente al "punto di determinazione dell'*Einheitswert*", ovvero al rilevante momento in cui avviene la fissazione e della determinazione del valore unitario riferibile ai fini fiscali ai terreni edificati e non edificati, ha determinato, di fatto, una distorsione del valore dei beni coinvolti, dal momento che, e ciò lo si vedrà più nel dettaglio in seguito, la determinazione di tale valore di riferimento dovrebbe avvenire, ai sensi dell'art. 21, comma 1 del *BewG*, regolarmente ogni sei anni; proprio il mancato aggiornamento del valore unitario avrebbe determinato l'individuazione di valutazioni ancorate ad un valore di riferimento risalente a più di cinquanta anni fa.

Nonostante l'*Einheitswert* venisse individuato successivamente al 1964 sulla base delle relative procedure²¹⁵, in ogni caso la valutazione concreta non poteva che essere rapportata al momento in cui avvenne la più recente fissazione principale del valore unitario (*Hauptfeststellung*), corrispondente, lo si è visto, al 1.1.1964.

Più nello specifico, l'*Einheitswert* consiste in un valore specifico, riferibile a beni immobili edificati e non edificati o dei beni ad essi equiparabili, il quale viene stabilito in seguito ad un procedimento standardizzato; esso è previsto dall'art. 19 I *BewG*, dichiarato, appunto, incostituzionale dal *BVerfG*.

²¹⁰ Così specificato da M. BROER, L. JARASS, *Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung*, in *BB*, cit., 919.

²¹¹ Cfr. *BVerfG: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*, in *DSiR*, 2018, 794.

²¹² Cfr. *BVerfG: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*, cit., 794.

²¹³ Appartenenti ai cd. "alten Bundesländern"

²¹⁴ *BVerfG: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*, cit., 795.

²¹⁵ Si fa riferimento all'*Ertragswertverfahren* e al *Sachwertverfahren*.

Non è certamente questa la sede opportuna, tuttavia pare sicuramente interessante operare un rinvio ad un articolo dottrinale il quale, nel commentare la sentenza del 9 marzo 2004 – 2 BvL 17/02, ha ampiamente affrontato il tema relativo al dovere costituzionale della pubblica amministrazione di garantire l'esecuzione della legge tributaria in senso conforme al principio di uguaglianza. Si veda D. BIRK, *Das Gebot des gleichmässigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung. Zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9 März 2004 – 2 BvL 17/02*, FR 2004, 470.

Pertanto, un immobile dotato di un valore piuttosto elevato non poteva (e tuttora, come si vedrà, non può) divenire oggetto di una rivalutazione coerente con il proprio valore di mercato, dal momento che la stessa valutazione impone di considerare l'immobile come se fosse fermo agli *standard* immobiliari del 1964²¹⁶.

Nell'ambito del procedimento che ha dato luogo all'ordinanza di rimessione 1 BvL 11/14, la parte aveva adito il *BFH* in ragione del rigetto, da parte del *Finanzgericht*, della domanda di opposizione alla valutazione, effettuata nel 2009, di un immobile di sua proprietà ereditato nel 2008: la valutazione in questione era stata effettuata sulla base del valore unitario statuito decenni prima in seguito al procedimento che aveva determinato l'individuazione del valore della rendita immobiliare: il ricorrente aveva statuito di adire il giudice in ragione del fatto che il valore applicato andava, di fatto, a violare il principio di uguaglianza²¹⁷.

Con riferimento al secondo giudizio principale che ha condotto alla redazione dell'ordinanza di rimessione 1 BvL 12/14, la parte interessata aveva adito il *BFH* poiché, nel giudizio di primo grado, svoltosi dinnanzi al *Finanzgericht*, aveva, senza successo, impugnato la determinazione del valore unitario dell'immobile di sua proprietà situato nella parte Ovest di Berlino²¹⁸.

Il quadro fattuale del procedimento che ha condotto alla terza ordinanza di rimessione 1BvL 1/15, si differenzia rispetto ai primi due²¹⁹.

Il ricorrente, beneficiario di un prestito sociale finalizzato alla costruzione di un edificio, in seguito adibito ad alloggi destinati all'affitto, era tenuto a pagare un canone annuo.

L'immobile era stato valutato nel 2008: tuttavia, il valore unitario, determinato sulla base dell'indice degli affitti risalente al 1964, era stato calcolato prescindendo dal finanziamento pubblico di cui era beneficiario il ricorrente: pertanto, quest'ultimo domandò al *Finanzgericht* la riduzione del canone annuo da pagare, il cui ammontare risultava eccessivo, evidentemente, in considerazione della mancata inclusione, nel procedimento di determinazione del valore unitario dell'edificio, degli elementi di fatto sopravvenuti al 1964²²⁰.

Di fatto, il *BFH* dubitava della legittimità costituzionale della distorsione di valore di unità economiche di per sé comparabili²²¹.

²¹⁶ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 38.

²¹⁷ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 26.

²¹⁸ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 27.

²¹⁹ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 28.

²²⁰ Si veda R. HALACINSKY, *50 Jahre Einheitswerte 1964 – Bewertung des Grundbesitzes in den alten Ländern*, cit., 141.

²²¹ In questo senso R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BverG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1488, il quale ha operato un'esauritiva ricostruzione del caso giurisprudenziale in esame.

Con riferimento ai ricorsi individuali, gli autori delle due *Verfassungsbeschwerden*, corrispondenti a proprietari di immobili edificati e ubicati nella parte ovest della Germania, avevano impugnato dinnanzi al *BFH* il valore unitario statuito nei confronti delle loro proprietà, e ciò in ragione dell'applicazione da parte dell'amministrazione delle censurate disposizioni di cui al *BenG*, basandosi quest'ultimo, come lamentato dai ricorrenti, su una procedura di determinazione del valore non più compatibile con l'art. 3, comma 1, della Costituzione; pertanto, la violazione del principio di uguaglianza era determinato dall'imposizione della tassa sugli immobili operata secondo le disposizioni "attuali" del *BenG*²²², foriere di "distorsioni di valore contrarie al principio di uguaglianza" in particolar luogo tra tipologie immobiliari simili, dando così luogo alla perdita, da parte dei suddetti valori, di qualsiasi legame con la realtà²²³.

A fronte dell'ulteriore rigetto della domanda, i *Beschwerdeführer* hanno fatto ricorso al *BVerfG* impugnando le decisioni ad essi sfavorevoli.

Ciò detto, si consideri che la determinazione del valore unitario ha interessato diversi archi temporali rispetto ai quali rilevano quattro annualità: il 2002²²⁴, il 2006, il 2008 e il 2009.

In primo luogo, il *BVerfG* dichiara ammissibili le tre questioni di legittimità costituzionale sollevate dal *BFH*.

Ai fini del presente lavoro occorre mettere in evidenza che il *BVerfG*, dopo avere affermato la sussistenza del requisito della rilevanza²²⁵ - la quale, nel caso di violazione del principio di uguaglianza, sussiste solamente nel caso in cui la parte del processo principale sia lesa nei suoi diritti in ragione del trattamento diseguale subito²²⁶ e qualora da parte del giudice vi sia la "convincione dell'incostituzionalità della norma²²⁷" - ha affermato che "alla rilevanza della questione non si oppone il fatto che in caso di violazione delle disposizioni costituzionali vi sia la possibilità che venga dichiarata, da parte del *Bundesverfassungsgericht* soltanto l'incompatibilità della norma con la Costituzione, oltre che, ove possibile, anche la disposizione della validità della stessa norma"²²⁸.

²²² Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 49.

²²³ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 52.

²²⁴ Come si vedrà nel proseguo del presente lavoro, il 2002 costituisce l'anno a partire dal quale il *BVerfG* ha fatto discendere l'incostituzionalità delle norme oggetto.

²²⁵ La cd. *Entscheidungserheblichkeit*, la quale sussiste quando "il giudice deciderebbe nell'ambito del giudizio principale diversamente a seconda che sia data l'invalidità della norma o la validità della stessa", cfr. C. HILLGRUBER, C. GOOS, *Verfassungsprozessrecht*, cit., 249.

²²⁶ Così l'attenta dottrina di C. HILLGRUBER, C. GOOS, *Verfassungsprozessrecht*, cit., 249.

²²⁷ La cd. "richterliche Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des anzuwendenden Gesetzes"; si veda C. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, cit., 129-138.

²²⁸ Cfr. Decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 79.

Come è possibile vedere, il *BVerfG* ha precisato che la *Fortgeltung* non si oppone alla *ratio* della rilevanza; tale passaggio assume una rilevanza notevole se si considera che la *Fortgeltungsanordnung* suggerisce, di norma, l'efficacia esclusivamente *pro futuro* della riforma della norma incostituzionale.

Chi scrive, pur consapevole di avanzare una tesi certamente ardita, sostiene che alla base di una simile “precisazione” vi possa essere il timore di una vera e propria delegittimazione della prassi giurisprudenziale che si fonda sulla mera dichiarazione di incompatibilità della norma censurata e, *a fortiori*, della disposizione della *Fortgeltungsanordnung*.

Di fatto, tale affermazione, apparentemente “forzata”, pertanto, pare svolgere una funzione “costituzionalizzatrice” della *Fortgeltungsanordnung*.

Il *BVerfG* accoglie la questione di legittimità costituzionale sollevata dalle tre ordinanze di rimessione del *BFH* dichiarando l'illegittimità costituzionale delle disparità di trattamento verificatesi in violazione dell'art. 3 I *GG*²²⁹, dal momento che la tassa in questione veniva rapportata a valori unitari eccessivamente risalenti nel tempo.

In secondo luogo, dichiara altresì ammissibili i due ricorsi individuali, affermando che “le notifiche di pagamento e le decisioni dei Tribunali violano i ricorrenti nel loro diritto di cui all'art. 3 I *GG*”, e ciò in ragione del fatto che “il procedimento di valutazione dei beni coinvolti non era più compatibile con l'art. 3 I *GG*”²³⁰.

L'illegittimità costituzionale della norma oggetto consegua, di fatto, all'inerzia del legislatore, il quale non aveva provveduto ad aggiornare il valore unitario del tributo *de qua* sulla base dell'identificazione del valore effettivo di riferimento, la cd. *Hauptfeststellung*²³¹.

Come si accennava, la determinazione di tale cifra dovrebbe avvenire, ai sensi dell'art. 21, comma 1 del *BenG*, regolarmente ogni sei anni; ciò in quanto la cd. *Hauptfeststellung* costituisce, in virtù della sua intrinseca natura periodica, una “pietra miliare fondamentale di carattere sistematico”²³². Lo scopo individuato dalla normativa coincide con l'identificazione di un'entità valoriale che sia il più possibile

²²⁹ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 92.

²³⁰ *BVerfG: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*, cit., 806.

²³¹ Rispetto al tema dell'obbligo *permanente* del legislatore a vigilare sulla costituzionalità della legislazione si veda R. STETTNER, *Die Verpflichtung des Gesetzgebers zu erneuten Tätigwerden bei fehlerhafter Prognose*, in *DVBl*, 1982, 1123 e ss.

²³² Così si esprime R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1489.

vicino al valore corrente del terreno²³³, in modo tale da evitare che si inverino distorsioni valoriali di carattere sistematico e di natura progressiva con riferimento ai terreni edificati e quelli non edificati²³⁴.

La *ratio* è evidente: la modifica delle eventuali circostanze di fatto che interessano i terreni costituisce un elemento che deve essere inserito nella valutazione degli stessi al momento della determinazione del valore unitario²³⁵.

In caso contrario, fattori di rilevanza economica quali “l’efficienza energetica, attrezzature per l’energia solare e il riscaldamento [...] bagni e cucine di lusso” non potrebbero rientrare nel processo di valutazione del bene in quanto “50 anni fa non erano in alcun modo conosciuti”²³⁶.

Come ha modo di affermare il *BVerfG*, “il fatto che il legislatore si sia attenuto al *Hauptfeststellungszeitpunkt* del 1964 ha portato a gravi disparità di trattamento [...] nella valutazione dei beni immobili, rispetto alle quali non vi è un’adeguata giustificazione”²³⁷.

Il Giudice delle leggi, nel redigere la complessa decisione, si rende autore di una sorta di “trattatello”²³⁸ del significato che assume il principio di uguaglianza in ambito tributario²³⁹, affermando che “i principi che si sono sviluppati nell’ambito della giurisprudenza del *BVerfG* rispetto all’applicazione del generale principio di uguaglianza nel diritto tributario richiedono una strutturazione della misurazione del valore che sia coerente con il principio di uguaglianza anche sul piano dell’individuazione delle basi inerenti la tassazione”²⁴⁰.

Dopo avere specificato che il principio di uguaglianza impone di trattare situazioni eguali in modo eguale e situazioni diseguali in modo diseguale, il *BVerfG* afferma che, in base all’art. 3 I GG, in generale la base di misurazione di un tributo deve essere strutturata in modo tale da risultare rispettosa del principio di uguaglianza, soprattutto nei casi in cui il tributo venga imposto sulla base di un’aliquota unitaria²⁴¹, in modo tale da evitare di giungere alla necessità di correggere, *ex post*, nel corso dell’imposizione fiscale, le disuguaglianze createsi proprio in ragione del deficit insito nella misurazione del valore della proprietà.

²³³ Cfr. *BVerfG: Die Einheitsbewertung zur Bemessung der Grundsteuer ist verfassungswidrig*, Redaktion FD-MietR 2018.

Si consideri che il valore corrente costituisce “il punto di riferimento rispetto al quale i risultati dell’attribuzione del valore unitario possono essere calcolati per il giudizio relativo ad una pressione fiscale conforme al principio di uguaglianza”, così U. EVERSLOH, *Die Woche im Steuerrecht*, cit., 852.

²³⁴ Sul punto si esprime con estrema chiarezza R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BverG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1489.

²³⁵ In questo senso R. HALACINSKY, *50 Jahre Einheitswerte 1964 – Bewertung des Grundbesitzes in den alten Ländern*, cit., 141.

²³⁶ Si veda R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BverG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1489.

²³⁷ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 92.

²³⁸ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 96-Rn. 98.

²³⁹ Sul punto si rimanda a F. SCHOCH, *Der Gleichheitssatz*, in *DVBl*, 1988, 881-882.

²⁴⁰ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 93.

²⁴¹ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 97.

In caso contrario, quindi, la scelta discrezionale del legislatore assume, come di fatto è accaduto, connotati pacificamente irragionevoli²⁴².

Il *BVerfG* afferma a più riprese la rilevanza dello spazio discrezionale di cui gode il legislatore “nella scelta del valore di misurazione e nella strutturazione delle regole funzionali alla sua individuazione”²⁴³; il limite in questione è rappresentato da quanto desumibile dal principio di uguaglianza, ovvero dalla strutturazione di un valore unitario apprezzabile alla luce dello stesso art. 3 I *GG*.

Peraltro, il Tribunale costituzionale sembra rafforzare il proprio impianto argomentativo ragionando nel senso che “il fatto che una disparità di trattamento relativa ad una legge tributaria non possa essere rimossa senza che vi siano oneri fiscali di poco significato, non può condurre a tollerare una situazione di per sé incostituzionale”²⁴⁴.

Peraltro, la conseguenza derivante da una simile significativa distorsione di valore non inciderebbe solamente su casi isolati, né riguarda nello specifico un gruppo di persone ben individuato, ma inerisce “tendenzialmente tutto il territorio”²⁴⁵.

Ancora, l'irragionevole disparità di trattamento rispetto alla pressione fiscale non è giustificabile, secondo il *BVerfG*, sulla base dell'opportunità di evitare rilevanti spese amministrative e sulla base di ragioni improntate alla tipizzazione e alla forfettizzazione²⁴⁶; essa non è ammissibile nemmeno con riferimento all'esigenza di determinare una pressione fiscale di minore entità.

Si passi ora all'analisi della strutturazione della decisione di incompatibilità.

²⁴² L'impianto argomentativo del *BVerfG* presenta forti analogie con la nota sent. cost. n. 3 del 1957, laddove la Corte costituzionale ha affermato, rispetto al principio di uguaglianza, che: “questo principio non va inteso nel senso, che il legislatore non possa dettare norme diverse per regolare situazioni che esso ritiene diverse, adeguando così la disciplina giuridica agli svariati aspetti della vita sociale. Ma lo stesso principio deve assicurare ad ognuno eguaglianza di trattamento, quando eguali siano le condizioni soggettive ed oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione. La valutazione della rilevanza delle diversità di situazioni in cui si trovano i soggetti dei rapporti da regolare non può essere riservata alla discrezionalità del legislatore, salva l'osservanza dei limiti stabiliti nel primo comma del citato art. 3”.

Di fatto, il principio di uguaglianza, se calato nella materia tributaristica, esige che vi sia, per l'appunto, coerenza interna alla legge tributaria. Sul punto, cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2012, 76.

²⁴³ Cfr. Decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 98.

²⁴⁴ *BVerfG: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*, cit., 803.

²⁴⁵ *BVerfG: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*, cit., 802.

²⁴⁶ Cfr. Decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 62.

11. La peculiarità della *Fortgeltungsanordnung* disposta dal *BVerfG* nella sentenza del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14

Come si accennava in precedenza, il Tribunale Federale tedesco ha disposto un *Frist*²⁴⁷ strutturato su due piani temporali.

Volendo sintetizzare il ragionamento sotteso alla giustificazione della decisione di incompatibilità accompagnata dalla *Fortgeltungsanordnung*, al fine di porre le premesse per un'analisi completa della tipologia decisionale, è possibile affermare che:

a) in un primo momento viene dichiarata l'incompatibilità delle disposizioni del *BewG* con il principio di uguaglianza al fine di rispettare la discrezionalità legislativa, la quale, in ambito tributario, gode di un ampio spazio, conoscendo come unico limite quello della irragionevolezza²⁴⁸.

La "classica" formula per cui le situazioni eguali devono essere trattate in modo eguale e quelle diseguali in modo diseguale, è stata, di fatto, violata dal legislatore inerte.

Come afferma esplicitamente il *BVerfG*, il legislatore ha dovuto scontare la mancata armonizzazione del proprio potere decisionale in ambito tributaristico con il criterio della *Realitätsnähe*, ovvero della vicinanza alla realtà, stante l'irragionevole distorsione dei valori della proprietà che si è verificata a seguito del mancato aggiornamento del valore unitario della tassa sul terreno²⁴⁹.

b) successivamente, cause eminentemente riferibili alla necessità di salvaguardare l'affidabilità finanziaria e di bilancio hanno condotto alla previsione di un *Frist*, ovvero dell'applicabilità della norma incostituzionale sia per i rapporti passati che per quelli futuri, e ciò fino a quando vi sia l'intervento legislativo del legislatore.

c) ciò disposto, il *BVerfG* specifica, in via del tutto eccezionale, che le disposizioni relative all'*Einheitsbewertung* sono applicabili per ulteriori cinque anni a partire dalla pubblicazione della *Neuregelung*

²⁴⁷ Sul tema della cd. *Fristsetzung* cioè a dire sulla predisposizione da parte del Tribunale costituzionale del termine entro cui il Parlamento è tenuto ad intervenire si veda B. CARAVITA, *Corte "giudice a quo" e introduzione del giudizio sulle leggi. La Corte Costituzionale austriaca*, cit. 134-137, il quale compie una disamina con riferimento all'interessante esperienza del *Verfassungsgerichtshof* austriaco.

²⁴⁸ Quanto appena affermato trova conferma in una decisione della Corte costituzionale, laddove è possibile leggere che: "la materia tributaria, per la sua particolarità e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate"; cfr. sent. cost. n. 283/1987. Sul tema della discrezionalità del legislatore si veda la dottrina di Arndt, secondo la quale l'ampio margine di manovra del legislatore nel diritto tributario incontra il solo limite della cd. "*Finanzverfassung*" e dei singoli diritti fondamentali, in H. W. ARNDT, *Gleichheit im Steuerrecht*, in NVwZ, 1988, 789; in tal senso, si veda anche H. SÄCKER, *Die Rechtsmacht der Bundesverfassungsgerichts gegenüber dem Gesetzgeber*, in BayVBl, 1979, 194.

²⁴⁹ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 168.

fino al termine massimo corrispondente al 31 dicembre 2024; l'arco temporale compreso tra i due *Frist* rappresenta il “tempo di implementazione” (*Implementierungszeitraum*)²⁵⁰.

Vale la pena di chiedersi, *incidentaliter*, con riferimento al punto c), se si possa parlare di un'ulteriore *Fortgeltungsanordnung* accompagnata dall'indicazione di un nuovo *Frist*, oppure se, stando alla terminologia adottata dalla dottrina, si possa fare riferimento ad un ulteriore “arco temporale provvisorio”²⁵¹ rispetto al quale viene sancita l'ulteriore applicabilità delle disposizioni dichiarate incompatibili.

Alla luce di *b)* e *c)* è possibile dedurre la conferma della necessità di intendere la sentenza in esame nel senso di una decisione avente efficacia eminentemente *pro praeterito*.

Come si vedrà più nello specifico, la ragione di una simile previsione risiede nella peculiarità delle caratteristiche del prelievo fiscale.

Occorre mettere in evidenza, come ha avuto modo di osservare la dottrina più attenta, che il doppio *Frist* disposto dal *BVerfG* appare comunque breve²⁵² se rapportato al lasso di tempo nel corso del quale il legislatore ha ignorato o, per meglio dire temuto, una riforma della tassa sui terreni; evidentemente, la necessità di riassetare nel futuro prossimo il tributo e la gravità dell'atteggiamento omissivo posto in essere dal legislatore ha portato il Giudice delle leggi a considerare tempi di intervento piuttosto brevi.

Si consideri, inoltre, che la logica intrinseca della decisione porta a considerare che tra il punto *a)* e *b)* vi sia non solo un rapporto consequenziale, ma addirittura di integrazione.

Vale la pena, peraltro, di chiarire che la decisione in esame conferma la regola per cui nel caso in cui una norma violi il principio di uguaglianza e, al tempo stesso, si renda necessaria una valutazione degli effetti derivanti dalla dichiarazione di incostituzionalità, la soluzione adottata dal Tribunale costituzionale sarà, di norma, quella di prevedere la *Fortgeltungsanordnung*²⁵³.

Ciò chiarito, è il momento di passare all'analisi dei passaggi più rilevanti della decisione rispetto al “processo” che ha condotto il *BVerfG* a disporre la *Fortgeltungsanordnung*.

Il *BVerfG*, nel dichiarare l'incompatibilità dei § 19, 20, 21, 22, 23, 27, 76 Abs. 1, § 79 Abs. 5, § 93 Abs. 1 Satz 2 del *BewG* a partire dal 2002, anno in cui avvenne la prima valutazione del bene tra quelle effettuate, rispettivamente, con riferimento alle tre questioni di legittimità sollevate e all'altra *Verfassungsbeschwerde*, afferma l'opportunità della mera dichiarazione di incompatibilità alla luce del principio, adottato in via pretoria, per cui la sola declaratoria di incompatibilità di una legge è “*di norma prevista qualora il legislatore*

²⁵⁰ Così ha affermato R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BverG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1494.

²⁵¹ Seer fa riferimento al termine “*Übergangszeitraum*”, in R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BverG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1490.

²⁵² Ci si riferisce a U. EVERSLOH, *Die Woche im Steuerrecht*, cit., 852.

²⁵³ Così come chiarito da R. WERNSMANN, *Die gleichheitswidrige Steuergesetz-Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, cit., 226.

*abbia più possibilità per rimediare al vizio di illegittimità costituzionale. Ciò accade di fatto nel caso in cui vi siano violazioni del principio di uguaglianza. Qualora il Bundesverfassungsgericht accerti l'incompatibilità di una norma con l'art. 3 Abs. 1 GG, la conseguenza è di regola quella della nascita dell'obbligo in capo al legislatore, con effetto retroattivo rispetto al termine statuito dal Giudice, di rimediare all'incostituzionalità*²⁵⁴.

Come si è avuto modo di vedere, l'affermazione di principio appena enunciata permette di avvicinare le decisioni di incompatibilità alle decisioni di nullità, stante il chiaro riferimento all'efficacia retroattiva, seppur fortemente condizionata alla discrezionalità dello stesso Giudice delle leggi.

IL *BVerfG* continua nel senso che *“per ciò il Bundesverfassungsgericht può anche prevedere, nei confronti del legislatore, un Frist (cfr. BVerfGE 117,1 <70>).*

*Nel caso in cui non venga disposta, come nel caso di specie, al contempo una Fortgeltungsanordnung, i giudici e le autorità amministrative non possono più fare applicazione della norma con riferimento all'incostituzionalità accertata, e i procedimenti in corso devono essere sospesi (cfr. BVerfGE 138, 136 <249 Rn. 286> m.w.N.; 139, 285 <316 Rn. 88>)*²⁵⁵.

Il Tribunale costituzionale, successivamente, si prodiga nell'elencazione, seppur sintetica, delle possibili riforme effettuabili dal legislatore, ovvero quella di *“sanare le disposizioni relative alla Einheitsbewertung”* e la *“completa riformulazione”* delle disposizioni riferibili alla *Grundsteuer*, seguendo ciò all'accertamento dell'incostituzionalità²⁵⁶.

Il passaggio successivo rileva in quanto il *BVerfG* esplicita, seppur indirettamente, la circostanza per cui l'incostituzionalità delle disposizioni censurate era, di fatto, prevedibile, e ciò alla luce degli svariati tentativi di riforma che hanno interessato la valutazione dei terreni²⁵⁷.

Tale circostanza è aggravata dal fatto che i procedimenti attraverso i quali si è proceduto all'attribuzione di valore dei beni a partire dall'anno 1964 si sono svolti in totale discordanza rispetto ai principi (analoghi) che il *BVerfG* aveva già individuato con riferimento alla sentenza sull'*Erbschaftsteuer* del 2006.

Alla base dell'omessa riforma della *Grundsteuer*²⁵⁸ vi sono diverse ragioni: l'incertezza relativa alle entrate fiscali delle comunità locali, la dubbia modifica del tributo su base federale nonostante quest'ultimo fosse livellato sui singoli *Länder* e, ancora, l'impossibilità di prevedere gli effetti pratici sul bilancio degli stessi²⁵⁹.

²⁵⁴ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 165.

²⁵⁵ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 165.

²⁵⁶ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 166.

²⁵⁷ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 167.

²⁵⁸ I tentativi risalgono agli anni 80.

²⁵⁹ Sul punto si veda, per una trattazione più completa, W. SCHEFFLER, *Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer – wie könnte eine Lösung aussehen?*, cit.

Secondo altri, la ragione che ha causato il differimento nel tempo dell'intervento del *BVerfG* consiste nella "relativa lieve pressione fiscale per i singoli"²⁶⁰.

Al punto III della lettera D il *BVerfG* specifica, attraverso il riferimento alla *Fortgeltungsanordnung*, l'efficacia temporale della declaratoria di incompatibilità, affermando che "la valenza continua delle norme relative alla *Einheitsbewertung*, le quali sono state accertate essere incostituzionali, interessa i valori unitari statuiti nel passato e quelli su cui si basa l'imposizione della *Grundsteuer*"²⁶¹.

In seguito, il Tribunale costituzionale esplicita le ragioni della mancata eliminazione delle disposizioni incostituzionali, ovvero sia "l'enorme carico amministrativo che, molto probabilmente, deriverebbe dalla liquidazione retrospettiva di casi ancora aperti"²⁶².

Nello specifico, il Tribunale costituzionale dichiara sorprendentemente che "il fatto di tollerare l'imposizione fiscale che si basa sulle disposizioni incostituzionali di cui si è trattato è da accettare[...]per coloro i quali siano interessati dalla dichiarazione di incostituzionalità"²⁶³ anche per questa ragione, ovvero che la pressione fiscale [...] è "sempre" stata prevista, e per questo motivo i proprietari terrieri che la ritenevano prevedibile la ritengono tuttora tale"²⁶⁴.

Il passaggio stupisce, dal momento che la *Fortgeltungsanordnung* viene giustificata non più alla luce di ragioni di natura costituzionale, come la tutela del bilancio o del buon andamento dell'amministrazione, ma alla luce di un comportamento, quello del pagamento del tributo, reiteratosi nel tempo²⁶⁵.

L'applicabilità della norma incostituzionale viene quindi, in parte, legittimata in ragione della prassi concreta e di quello che si è verificato nel tempo, nello specifico a partire dal 1964: l'applicazione, appunto, del tributo.

Quanto affermato dal Tribunale Federale suscita, a parere di chi scrive, ampie perplessità, dal momento che se è già difficilmente giustificabile, da un punto di vista costituzionalistico, l'applicazione del principio per cui "chi ha dato ha dato" sulla base di un previo bilanciamento di valori, risulta ancora più difficile – se non impossibile – motivare il prolungamento della validità di una norma tributaria in ragione dell'auspicabilità – da parte dei soggetti sottoposti alla pressione fiscale - della stessa reiterazione, e ciò solo in quanto "chi ha dato" non potrebbe che aspettarsi, quasi per consuetudine, di "dare ancora".

²⁶⁰ Si veda D. KLEIN, *Das BVerfG kippt ein steuerliches Fossil*, cit.

²⁶¹ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 171.

²⁶² Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 171.

²⁶³ Il *BVerfG* fa riferimento al termine "Betroffenen", ovvero, letteralmente, coloro i quali sono "colpiti" dalla norma.

²⁶⁴ Si noti: il passaggio appena menzionato sembra muoversi nella direzione della rilevanza di un "bietto pragmatismo" rispetto alle conseguenze derivanti dall'efficacia retroattiva della declaratoria di incostituzionalità.

²⁶⁵ Pare interessante fare riferimento, in questa occasione, alle "ragioni pratiche" cui ha fatto riferimento l'autorevole dottrina di Costanzo, corrispondenti a "motivi di opportunità", in P. COSTANZO, *Riflessioni interlocutorie sul ruolo della Corte alla luce delle problematiche poste da alcune sentenze innovative del 1988 e del 1989*, in *La giustizia costituzionale a una svolta*, cit., 77.

Quello che colpisce, peraltro, consiste nel fatto che nel testo della sentenza non vi è alcun riferimento a decisioni in cui sia stato sviluppato, in favore della *Fortgeltungsanordnung*, una simile argomentazione.

Inoltre, si consideri che le ragioni volte a salvaguardare il bilancio, come si è visto, sarebbero bastate, di per sé, a porre le basi per l'ordine di applicazione, e ciò in ragione dell'importanza fiscale che assume la *Grundsteuer*²⁶⁶; non si capisce quindi come mai il *BVerfG* abbia scelto tale impianto argomentativo.

A guardar bene, forse la ragione si nasconde dietro alla struttura *bifasica* del *Frist*: la previsione di due termini intervallati dalla pubblicazione della legge costituzionale è a tal punto eccezionale, che il *BVerfG* ha, forse, preferito appellarsi ad elementi e riferimenti del tutto estranei al tessuto giuridico e “scendere” in campo scervo da formule giuridiche che potrebbero, *ictu oculi*, apparire eccessivamente formali o incomprensibili, così da imporre *a fortiori* il proprio potere decisionale.

Due passaggi dopo, il *BVerfG* chiarisce l'opportunità di disporre la applicazione ulteriore (*weitere Anwendbarkeit*) per il futuro prossimo in quanto in caso contrario, “*vi sarebbe il serio rischio che molte comunità*²⁶⁷, *senza le entrate derivanti dalla GrSt, incontrino seri problemi di bilancio*”²⁶⁸.

Il Giudice delle leggi specifica che la *Grundsteuer* ha un ruolo finanziario notevole con riferimento ai Comuni²⁶⁹, spingendosi ad affermare che “*se non fosse stata disposta la Fortgeltung, non potrebbero più essere emesse le notifiche contenenti il valore unitario*”²⁷⁰ e, pertanto, “*l'inapplicabilità delle disposizioni relative alla valutazione avrebbe come conseguenza quella di interessare tutto l'ambito cui inerisce la tassa sui terreni*”²⁷¹ e quindi non solamente i terreni appartenenti ai “vecchi *Länder*”, ma anche quelli appartenenti ai “nuovi *Länder*”. La previsione dell'imposizione di una tassa soltanto con riferimento ai terreni edificati situati in alcuni *Länder*, e non nei confronti di tutti quanti i *Länder* del *Bund*²⁷², non sarebbe infatti compatibile con l'art. 3 I GG.

²⁶⁶ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 173.

²⁶⁷ Si consideri che è stato addirittura affermato che l'eliminazione della *Grundsteuer* con effetto retroattivo avrebbe “inferto un colpo mortale alle finanze dei comuni”, in D. KLEIN, *Das BVerfG kippt ein steuerliches Fossil*, cit.

²⁶⁸ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 173.

²⁶⁹ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 174.

Il *BVerfG* afferma, inoltre, che le entrate derivanti dalla pressione fiscale in esame si aggirano intorno ai 13 – 14 miliardi di euro. Come è facile notare, nel caso di specie sembra che il Tribunale costituzionale abbia attivato i propri poteri istruttori o comunque di indagine al fine di vagliare la rilevanza economica della tassa sui terreni.

Nonostante spesso i calcoli economici, come si è visto, non siano effettuati con precisione, è comunque lodevole il fatto che il Tribunale costituzionale abbia messo sul tavolo alcuni dati al fine di spiegare le ragioni della propria scelta decisionale, al contrario di quanto avviene, invece, nel sistema di giustizia costituzionale italiano (cfr. M. D'AMICO, *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 33).

²⁷⁰ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 174.

²⁷¹ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 174.

²⁷² Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 174.

Il passaggio successivo ripercorre le criticità evidenziate poco sopra, dal momento che il *BVerfG* afferma che “*la Fortgeltungsanordnung dotata di un’efficacia pro futuro è del resto tollerabile per i debitori della tassa sui terreni per gli stessi motivi (si veda 2) riferibili alla Fortgeltungsanordnung avente efficacia retroattiva*”.

Pertanto, il prolungamento della validità e dell’efficacia di più disposizioni, fondato su ragioni difficilmente qualificabili²⁷³, non solo esplica la propria efficacia nei confronti del passato, ma anche nei confronti del futuro.

Un futuro tuttavia limitato al 31 dicembre 2019 e non ulteriormente prorogabile: il Tribunale costituzionale afferma infatti che, “*in caso di inottemperanza da parte del Parlamento, non vi è giustificazione alcuna per la disposizione della Fortgeltung delle regole sulla valutazione del valore unitario senza alcun termine [...] oltre il giorno 31 dicembre 2019 e fino all’individuazione di una nuova normativa da parte del legislatore*”, e ciò per la durata già eccessiva dell’incompatibilità delle stesse disposizioni²⁷⁴.

Infatti, al Rn. 177 e al Rn. 178 il *BVerfG* esplicita la seconda fase dell’“amministrazione” temporale della *Fortgeltungsanordnung* delle norme dichiarate incompatibili, ossia il cd. “secondo passo”, volutamente confinato entro un termine preciso.

Pertanto si assiste all’affermazione per cui le disposizioni incompatibili con l’art. 3 I GG sono applicabili “*non appena il legislatore abbia individuato una normativa conforme a Costituzione, per altri cinque anni in seguito alla pubblicazione della stessa normativa, al massimo tuttavia fino al 31 dicembre 2024*”²⁷⁵.

Come giustifica il Giudice delle leggi una simile prevaricazione della suddivisione dei poteri? Come può un Tribunale costituzionale sostituirsi al potere legislativo anche quando il rischio connesso alla formazione del vuoto normativo non sussista più a fronte non solo dell’utilizzazione dell’ordine “mobile” della *Fortgeltung*, ma anche del ripristino della conformità a Costituzione ad opera del legislatore?

La risposta, secondo il *BVerfG*, consiste nell’eccezione rappresentata dalle disposizioni dichiarate incostituzionali; la stessa eccezionalità andrebbe a giustificare l’apposizione del secondo *Frist*, e pertanto la “doppia” efficacia *ex nunc* della *Unvereinbarkeitserklärung*, con ciò stesso andando ad accorciare con ancora più vigore la “tutela dei diritti individuali”²⁷⁶.

Sembra quasi che, nel caso di specie, il *BVerfG* abbia consapevolmente evitato di dare luogo al pericolo insito nell’ “eterogenesi dei fini per i quali l’organo è stato creato”²⁷⁷.

²⁷³ Anche volendo, sarebbe difficile chiamare in causa, nel caso di specie, la categoria della certezza del diritto, dal momento che essa non può consistere nella mera reiterata prassi del pagamento di una tassa.

²⁷⁴ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 176.

²⁷⁵ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 177.

²⁷⁶ In senso critico si pone quindi R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BverG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1490.

²⁷⁷ Ci si riferisce ad un’ espressione di R. PINARDI, *La declaratoria d’incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio a quo: la Corte alla prova dei fatti*, cit., 448.

A corroborare il doppio *Frist*, il Giudice delle leggi utilizza dati economici.

E' da notare, però, che i riferimenti numerici menzionati risalgono al 2016, anno in cui fu proposto da due *Länder* la riforma del *BewG*; quest'ultima, se applicata, avrebbe determinato una spesa corrispondente a 35 milioni; nessun dato numerico viene reso noto con riferimento al procedimento in corso, tuttavia gli oneri che deriverebbero dalla subitanea applicazione della riforma cui il legislatore è tenuto entro il 2019 sono ritenuti piuttosto pesanti: “*nel presente processo il governo del Bund e diversi pareri [...] hanno infatti evidenziato e motivato la spesa connessa all'implementazione della rivalutazione soprattutto rispetto alla prospettiva temporale*”²⁷⁸.

Si consideri, a margine, che nel 2016 fu proposto un modello di riforma della *Grundsteuer* da parte dei *Länderfinanzminister*, il quale tuttavia²⁷⁹ fu accantonato e quindi sacrificato anche in ragione della discontinuità dell'*iter* compiuto dal *Bundestag*²⁸⁰.

Eppure, già nel 2016 era chiaro che il *BVerfG* avrebbe potuto verosimilmente dichiarare l'incostituzionalità della tassa sui terreni così implicando l'assenza di entrate corrispondenti a 13 miliardi di euro l'anno, stante la sollevazione di più questioni di legittimità costituzionale del *BewG* da parte del *BFH* in ragione dell'asserita violazione, appunto, dell'art. 3 I *GG*²⁸¹.

Anche in tempi meno recenti il rischio di una dichiarazione di incostituzionalità veniva fortemente percepito in seno alla dottrina, tanto che si è fatto riferimento al nodo problematico dell'*Einheitsbewertung*, ritenuta da parte della dottrina incostituzionale sicuramente a partire dal 2014²⁸².

L'attuazione delle disposizioni relative alla valutazione necessita, quindi, di ulteriori cinque anni; in caso contrario vi sarebbero seri problemi legati al bilancio.

Nel frattempo, afferma il *BVerfG*, il *Bund* e i *Länder* possono anche assicurare che sussista la predisposizione dell'implementazione della nuova normativa “*sul piano tributaristico entro il termine di cinque anni*”²⁸³.

Come ha modo di affermare la dottrina, “i grossi comuni possono sfruttare tale arco temporale al fine di ponderare realisticamente, attraverso calcoli, le conseguenze fiscali di un cambio di paradigma rispetto alla tassa applicabile al valore del terreno”²⁸⁴.

²⁷⁸ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 178.

²⁷⁹ Si veda in questo senso D. LÖHR, *Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf?*, in *DSiR*, 2016, 1497.

²⁸⁰ *BVerfG: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*, cit., 794.

²⁸¹ Così D. LÖHR, *Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf?*, cit., 1497.

²⁸² In questo senso R. HALACINSKY, *50 Jahre Einheitswerte 1964 – Bewertung des Grundbesitzes in den alten Ländern*, cit., 139.

²⁸³ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 178.

²⁸⁴ In tal senso si esprime R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1494.

Certo occorre considerare che, nel caso di specie, ragioni di tipo squisitamente economico²⁸⁵ hanno imposto, tramite la disposizione della “duplice” *Fortgeltungsanordnung*, il sacrificio dell’elemento (prezioso) della “responsabilizzazione” del legislatore: non a caso l’impianto decisionale della sentenza in esame non potrebbe incontrare il plauso della dottrina di Roth, tutta improntata alla necessità di restringere il potere del *BVerfG* nel porre in essere le *Übergangsregelungen* a quei casi in cui, lo si è visto, le conseguenze derivanti dalla declaratoria di incostituzionalità siano di natura eccezionale e non prevedibile.

Eppure, nel caso di specie, la prevedibilità vi era eccome!

Lo stesso *BVerfG* afferma, lo si è visto, l’omissione concretizzatasi con riferimento all’approvazione, nel corso del tempo, di una riforma della *Grundsteuer*²⁸⁶.

Quindi, se è possibile affermare che il rapporto di collaborazione tra *BVerfG* e giudici non pare soffrire di particolari problematiche quanto al “seguito”, stante anche il forte attivismo “chiarificatore” del *BVerfG*²⁸⁷, quello tra *BVerfG* e legislatore pare, talvolta, non concretizzarsi in una forma di collaborazione finalizzata alla tenuta generale dell’ordinamento giuridico, bensì in una forma di “supporto deresponsabilizzante” da parte del primo nei confronti del secondo.

Nonostante le conseguenze giuridiche derivanti da un simile ed *eccezionale* impianto decisionale possano suscitare critiche soprattutto con riferimento alla tutela dei diritti individuali (in prima battuta, si consideri il diritto di difesa), una tra le voci dottrinali più critiche rispetto alla previsione dell’efficacia *ex nunc* delle decisioni di incompatibilità ha comunque affermato di apprezzare, perlomeno, la limpidezza e la trasparenza con cui lo stesso Tribunale Federale ha statuito gli effetti la dichiarazione di incostituzionalità, e ciò a differenza di quanto accaduto, ad esempio, con riferimento alla sentenza del 2014 sulla *Erbschaftsteuer*²⁸⁸, ne sarebbe dimostrazione l’evidenza con cui il *BVerfG* ha affermato l’impossibilità di applicare ulteriormente le disposizioni dichiarate incostituzionali oltre il 31 dicembre 2019 qualora non vi sia l’auspicato (o, per meglio dire, doveroso) intervento legislativo²⁸⁹.

²⁸⁵ Si rinvia a Häberle quanto alla possibilità di qualificare l’interesse fiscale nel senso di un interesse pubblico, in P. HÄBERLE, “*Gemeinwohlfudikatur*” und Bundesverfassungsgericht. *Öffentliche Interessen, Wohl der Allgemeinheit in der Rechtsprechung des BVerfG*, in *AÖR*, 1970, 275-278.

²⁸⁶ Sulle recenti proposte in tema di riforma della *Grundsteuer* si rimanda a W. SCHEFFLER, M. ROITH, *Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer*, in *ifst-Schrift* 526 (2018).

²⁸⁷ Si è visto che il Tribunale costituzionale chiarisce, seppure non con continuità, quale sia il “destino” della norma dichiarata incompatibile.

²⁸⁸ Tale apprezzamento è sostenuto da R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1490; ci si potrebbe forse spingere ad affermare che la chiarezza nell’impianto argomentativo della sentenza in discorso trovi il proprio corrispettivo italiano nella sent. cost. n. 10 del 2015. Entrambe le sentenze infatti, pur presentando profili fortemente critici con riferimento alla tutela dei diritti individuali, motivano con precisione le ragioni alla base della modulazione degli effetti temporali.

²⁸⁹ R. SEER, *Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen*, cit., 1490. Una soluzione analoga è riscontrabile nella decisione sulla *Vermögenssteuer* (BVerfGE 93, 121 <122>); una soluzione opposta invece è stata adottata con riferimento alla dichiarazione di incompatibilità dell’*Erbschaftsteuer* (BVerfGE 117, 1 <2>), dal

Purtuttavia, chi scrive intende comunque specificare che, nonostante l'eventuale inerzia legislativa determini, stando a quanto dichiarato dal Giudice delle leggi, la sospensione dei procedimenti e la correlata *Anwendungssperre*²⁹⁰, non vi è comunque specificazione alcuna rispetto allo *status* delle disposizioni dichiarate incompatibili a partire dall'arco temporale successivo al 31 dicembre 2019. Si consideri infatti, che in alcuni casi lo stesso *BVerfG* ha esplicitato, nel testo della sentenza, la sanzione della "nullità" in caso di inerzia legislativa e, quindi, nel caso in cui vi sia la decorrenza infruttuosa del *Frist*²⁹¹.

Le disposizioni in esame sono da considerarsi ulteriormente incompatibili o nulle?

E se fossero ancora incompatibili, allora la *Unvereinbarkeitserklärung* integrata dall(e) *Fortgeltungsanordnungen* "degraderebbe" a "semplice" dichiarazione di incompatibilità pura?

Sicuramente, come esplicitato nel caso di specie dal *BVerfG*, la conseguenza certa è l'inapplicabilità della norma.

In effetti, pare che il rispetto della Costituzione e dello Stato di diritto non legittimino comunque l'ultrattività della norma incostituzionale anche in seguito allo spirare infruttuoso del termine²⁹².

Peraltro, i vantaggi derivanti dall'esclusione dell'automatica nullità delle disposizioni consistono nella possibilità, in seguito alla decorrenza del *Frist*²⁹³, di potere comunque garantire la sollevazione di una questione di legittimità costituzionale in modo tale da "permettere l'adozione di una decisione chiarificatrice"²⁹⁴.

In definitiva, ci può chiedere se la *Fortgeltungsanordnung* in questione sia stata adottata in un caso del tutto emergenziale, ovvero in un momento di pericolo per lo *status* del bilancio²⁹⁵.

momento che, se il legislatore fosse rimasto inerte, sarebbe comunque stata possibile l'applicazione della norma dichiarata incostituzionale.

²⁹⁰ Per un ragionamento intorno alle conseguenze derivanti dall'inosservanza a parte del legislatore del termine disposto dal *BVerfG* si veda M. FEICK e T. HENN, *Drohendes Überschreiten der vom BVerfG zur Neuregelung der Erbschaftsteuer gesetzten Frist zum 31 Dezember 2008: darf das alte Recht weiter angewandt werden?*, in *DSiR*, 2008, 1905.

²⁹¹ Cfr. la sentenza del 7 febbraio 2012 (*BVerfGE* 130, 240).

²⁹² Si veda in questo senso M. FEICK e T. HENN, *Drohendes Überschreiten der vom BVerfG zur Neuregelung der Erbschaftsteuer gesetzten Frist zum 31 Dezember 2008: darf das alte Recht weiter angewandt werden?*, cit., 1909, i quali tuttavia hanno applicato il seguente ragionamento sulla decisione del 7.11.2006 (la nota decisione sul *Schenkung und Erbschaftsteuerrecht*).

²⁹³ Sull'inosservanza del *Frist* si veda C. POHLE, *Die Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen. Eine Untersuchung der Voraussetzungen und Folgen des Verzichts auf die gesetztechnisch mögliche Nichtigerklärung durch das Bundeverfassungsgericht*, cit., 164.

²⁹⁴ Si veda M. FEICK e T. HENN, *Drohendes Überschreiten der vom BVerfG zur Neuregelung der Erbschaftsteuer gesetzten Frist zum 31 Dezember 2008: darf das alte Recht weiter angewandt werden?*, cit., 1909.

²⁹⁵ Unica ipotesi in cui, secondo la dottrina di Schwindt la *Weitergeltungsanordnung* può giustificarsi; in M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 186.

Nel caso di specie, non sembra che ci sarebbe stato un rischio grave per le finanze dello Stato, stando, perlomeno, a quanto affermato dal *BVerfG*, il quale ha fatto, al più, riferimento alla specificità della tassa dichiarata incostituzionale, certamente connotata dal peso economico che essa assume nel *Bund*.

12. *Bundesverfassungsgericht kippt Grundsteuer*” e i contribuenti?

Dal momento che si è già trattato, seppur in via generalissima, delle conseguenze derivanti dalla *Fortgeltungsanordnung* per i contribuenti (*Steuerbürger*), non ci si soffermerà eccessivamente sulle ricadute derivanti sugli stessi nel caso di specie.

Si consideri tuttavia l'aspetto che segue.

La valutazione distorta dei beni interessati dalla *Grundsteuer* può avere beneficiato o danneggiato, sul piano della pressione fiscale, i singoli debitori della stessa, e ciò a seconda del rapporto esistente tra il valore attribuito al singolo bene e le circostanze che, di fatto, hanno interessato e che continuano a interessare lo stesso.

Un bene svalutato in ragione del mancato adeguamento del valore unitario del bene al valore di mercato sulla base di indici aggiornati determina sicuramente un abbassamento del valore del terreno, ma allo stesso tempo impone, in capo al contribuente, una pressione fiscale di natura inferiore rispetto a quella che ne discenderebbe da una valutazione coerente con il valore corrente; al contrario, ad un bene valutato in misura superiore rispetto al valore di mercato consegue una pressione fiscale eccessiva.

Partendo dal presupposto per cui, in ogni caso, il mancato rimborso del tributo pagato costituisce una lesione e una compressione della tutela dei diritti individuali, e, in *primis*, del diritto di difesa, certamente la prima situazione diverge, quanto agli effetti eminentemente concreti della decisione, rispetto alla seconda.

Nonostante tale specificazione, che comunque pare opportuna, seppur non rilevante dal punto di vista del diritto costituzionale in senso stretto, è comunque possibile, a fronte della continua applicazione delle disposizioni dichiarate incostituzionali, che vi siano importanti “ricadute” negative sugli individui.

Come ha avuto modo di sottolineare una dottrina piuttosto critica con la giurisprudenza “salva bilancio” del *BVerfG*, quest'ultimo, come nel caso di specie, incorre in una contraddizione notevole nel momento in cui tutela i diritti dei singoli appartenenti ad un determinato gruppo e, al contempo, in ragione dell'intervenuta violazione dell'art. 3 I *GG*, ne danneggia un altro²⁹⁶: una simile prassi può dirsi compatibile

²⁹⁶ In questi termini si veda B. SANGMEISTER, *Verfassungsrechtliche Grenzen für den index distribuens*, in *NVwZ*, 2000, 172.

con il rafforzamento della posizione giuridica dell'individuo, la quale ha rappresentato una delle principali esigenze della Costituzione di Bonn?²⁹⁷

In altri termini, appellarsi al principio di uguaglianza per poi reprimere i diritti individuali di alcuni, non sarebbe coerente con il ruolo esercitato dal Garante della costituzionalità dell'ordinamento e, anzi, risulta foriero di una rappresentazione “feudale” dello Stato²⁹⁸.

Il Tribunale costituzionale, certamente conscio del rischio di trasformare la propria giurisprudenza in una eventuale “tirannide” per i cittadini, ha utilizzato in due casi la tecnica “salvadiritti” utilizzata dal Tribunale costituzionale austriaco, il quale, soprattutto in materia tributaristica, tende a tutelare il diritto di difesa delle parti del processo principale, e ciò anche in ragione della “simpatia esternata dal giudice Prof. Dr. Paul Kirchhof nel 1996 per la normazione austriaca, così da aver potuto convincere in tal senso i giudici del secondo senato”²⁹⁹.

Anche se questa non pare essere la sede opportuna, vale la pena comunque di sottolineare che il Tribunale costituzionale austriaco, già alla fine degli anni '90, si è allontanato dalla tecnica della “*Ergreiferprämie*”, e ciò in ragione, lo si può intuire, delle differenziazioni irragionevoli operate sulla base della mera situazione processuale³⁰⁰.

In effetti, il cd. premio di cattura, tipico, peraltro, del modello *abrogativo*, origina quel paradosso per cui “una legge dichiarata incostituzionale” produce “effetti per alcuni e non per altri o che taluni atti siano considerati nulli, e, invece, altri identici validi”³⁰¹.

Lo studio del caso in esame porta a considerare quanto affermato da un'attenta dottrina: se è vero che le entrate fiscali rappresentano la condizione senza la quale lo Stato non può garantire le prestazioni richieste dall'ordine costituzionale, è altrettanto vero, d'altra parte, che la tutela del *budget* disponibile (*budgetäre Dispositionsschutz*) non può porsi alla base di una tassazione incostituzionale, nel senso che la tutela dello stesso non può precedere su un piano valoriale i diritti fondamentali con cui collide³⁰².

²⁹⁷ Così B. SANGMEISTER, *Verfassungsrechtliche Grenzen für den index distribuens*, cit., 173.

²⁹⁸ L'espressione, particolarmente forte, è attribuibile a B. SANGMEISTER, *Verfassungsrechtliche Grenzen für den index distribuens*, cit., 173.

²⁹⁹ E' quanto riporta M. SCHWENKE, *Ist eine “Ergreiferprämie” nach österreichischem Vorbild sinnvoll? – Zum Beschluß des BVerfG vom 10.11.1998*, 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, in *DSiR*, 1999, 406.

³⁰⁰ Si veda M. SCHWENKE, *Ist eine “Ergreiferprämie” nach österreichischem Vorbild sinnvoll? – Zum Beschluß des BVerfG vom 10.11.1998*, 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, cit., 407.

³⁰¹ La suggestione è offerta da R. L. WARTENBERG, *Qual è l'efficacia della legge incostituzionale prima della dichiarazione d'incostituzionalità per opera delle Corti costituzionali?*, in *Effetti temporali*, cit., 121.

³⁰² Si veda K. DRÜEN, *Die Verfassungswidrigkeitserklärung von Gesetzen. Eine Untersuchung der Voraussetzungen und Folgen des Verzichtes auf die gesetzlich mögliche Nichtigerklärung durch das Bundesverfassungsgericht Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidrige Steuergesetze? Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich*, cit., 291.

Ciò chiarito, stante lo sfondo processuale del caso in esame, pare opportuno effettuare una riflessione sull'efficacia irretroattiva della *Unvereinbarkeiserklärung* alla luce della distinzione esistente tra la *konkrete Normenkontrolle*³⁰³ e la *Verfassungsbeschwerde*.

Rispetto alla *Normenkontrolle*, che, nel caso di specie, interessa le tre questioni di legittimità costituzionale sollevate dal *BFH*, è possibile applicare, in via analogica, il ragionamento effettuato dal Giudice costituzionale italiano nella sent. cost. n. 10 del 2015, laddove, come noto, la rilevanza ha assunto un ruolo solamente in entrata.

Di fatto, il *BVerfG* ha preferito applicare, nella fase “in uscita” del giudizio costituzionale, il principio per cui “chi ha dato, ha dato”.

Ciò determina sicuramente in capo alle parti dei giudizi principali una lesione del diritto di difesa.

Parimenti, con riferimento alle due *Verfassungsbeschwerden*, si può disquisire della lesione del diritto dei ricorrenti individuali ad una restituzione dell'indebito.

Nello specifico, considerata l'irretroattività degli effetti della decisione, si potrebbe affermare che il singolo che abbia effettuato un ricorso diretto al Tribunale costituzionale sia leso nella sua specifica posizione di *Beschwerdeführer* nel contesto della *Verfassungsbeschwerde*, finalizzata alla tutela *immediata* della tutela dei diritti fondamentali.

Il *Beschwerdeführer* ha, di fatto, una posizione strutturalmente diversa da quella della parte del processo del giudice *a quo*.

Ci si potrebbe chiedere, pertanto, se l'irretroattività della decisione di incompatibilità incida diversamente a seconda della modalità di accesso al Tribunale costituzionale.

Dal momento che si è già ragionato sulle norme rilevanti con riferimento al controllo normativo operato dal *BVerfG*, si permetta di trattare sinteticamente delle conseguenze dell'adozione della decisione costituzionale sul *Beschwerdeführer*.

Le decisioni di accoglimento adottate nell'ambito dei ricorsi istituzionali sono regolate, quanto ai loro effetti, dal § 95 del *BVerfGG*.

Esse possono avere come oggetto non solo le decisioni dei giudici ma anche, ai sensi del § 90 I, 93 II, 94 IV, 95 III del *BVerfGG*, le leggi, e accertano la sussistenza della violazione del diritto fondamentale da parte dell'atto o dell'omissione e possono determinare una caducazione dell'atto normativo o

³⁰³ Per una riflessione intorno alla *konkrete Normenkontrolle* si veda K. STERN, *Das Bundesverfassungsgericht und die sog. konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 Absatz 1 GG*, in *AÖR*, 1966, 223-253.

individuale³⁰⁴. La legge, come nel caso della *abstrakte* e della *konkrete Normenkontrolle*, può essere dichiarata nulla o, e ciò interessa maggiormente, incompatibile³⁰⁵.

Infine, la sentenza assume efficacia vincolante ai sensi del § 31 II *BVerfGG*³⁰⁶.

Autorevole dottrina ha sostenuto che lo strumento della *Verfassungsbeschwerde*, insieme a quello dell'*amparo* spagnolo, serve “a mettere in primo piano l’esigenza di tutela delle posizioni soggettive del singolo, tutela alla quale consegue l’eliminazione della legge (o dell’atto) incostituzionale. Nel nostro ordinamento, vale normalmente il contrario: la tutela delle posizioni soggettive lese della legge incostituzionale consegue, come effetto secondario, all’eliminazione della legge incostituzionale”³⁰⁷.

Altra insigne dottrina ha posto in evidenza che il Giudice delle leggi che si avvicina al legislatore, ovvero quello che giudica a fronte dell’“autonomia del giudizio costituzionale da quello comune”, impone di qualificare lo stesso Giudice “come garante della costituzionalità dell’ordinamento, attraverso l’eliminazione di leggi incostituzionali”³⁰⁸.

Nonostante il Giudice delle leggi possa assumere diversi volti a seconda della modalità di accesso scelta dal singolo, e nonostante la *ratio* del ricorso diretto presenti, di fatto, delle evidenti differenze rispetto a quello indiretto, occorre comunque mettere in evidenza che, a fronte della modulazione degli effetti temporali delle decisioni, la lesione subita dalle parti non conosce differenze.

Se è vero infatti, che i sistemi di giustizia costituzionale contraddistinti dall’*incidentalità* presentano rilevanti problematiche con riferimento alla recisione del nesso di incidentalità per effetto dell’efficacia *pro futuro*, è altrettanto vero che anche con riferimento ad uno tra i più rilevanti sistemi di accesso al Tribunale costituzionale, la *Verfassungsbeschwerde*, l’esclusione dell’effetto retroattivo incide notevolmente sulla tutela effettiva dei diritti dei singoli³⁰⁹.

³⁰⁴ Si veda J. LUTHER, *La Verfassungsbeschwerde: mito o meta?*, in *Prospettive di accesso alla giustizia costituzionale*, (a cura di) A. ANZON, P. CARETTI, S. GRASSI, Atti del seminario di Firenze svoltosi il 28-29 maggio 1999, Giappichelli Editore, Torino, 2000, 538.

³⁰⁵ Ancora, ai sensi del § 35 della legge istitutiva del *BVerfG* attribuisce, come si accennava, al Giudice costituzionale la possibilità di adottare una disciplina transitoria, al fine, come ha sostenuto la dottrina, di “colmare il vuoto creato da una decisione di nullità di una legge”, in Cfr. J. LUTHER, *La Verfassungsbeschwerde: mito o meta?*, cit., 539.

³⁰⁶ Così C. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, cit., 313.

³⁰⁷ Si veda G. ZAGREBELSKY, V. MARCENO’, *Giustizia costituzionale. II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, cit., 95.

³⁰⁸ In tal senso R. ROMBOLI, *Ampliamento dell’accesso alla Corte costituzionale e introduzione di un ricorso diretto a tutela dei diritti fondamentali*, in *Prospettive di accesso alla giustizia costituzionale*, (a cura di) A. ANZON, P. CARETTI, S. GRASSI, Atti del seminario di Firenze svoltosi il 28-29 maggio 1999, Giappichelli, Torino, 2000, 632.

³⁰⁹ Ci si riferisce, in particolare, alla *Beschwerdefähigkeit* di cui al § 90 Abs. 1 *BVerfGG* e al *Beschwerdebefugnis* di cui all’art. 93 Abs. 1 Nr 4° del GG, § 90 Abs. 1 del *BVerfGG*; quest’ultimo costituisce un vero e proprio criterio di ammissibilità finalizzato alla preclusione del ricorso popolare. Si rimanda, per un maggiore approfondimento sul profilo esaminato, a C. HILLGRUBER, C. GOOS, *Verfassungsprozessrecht*, cit., 2015, 76. Per ragioni di spazio non si effettuerà una descrizione della *Individualbeschwerde*; si permetta quindi di rinviare ancora a C. HILLGRUBER, C. GOOS, *Verfassungsprozessrecht*, cit., 36-134.

I requisiti di accesso al giudizio della *Verfassungsbeschwerde*, pur divergendo *strutturalmente* dal meccanismo tipico dell'incidentalità, spingono comunque nella direzione dell'efficacia retroattiva della decisione adottata dal *Bundesverfassungsgericht*.

La *ratio* di fondo, sulla quale è possibile e doveroso discutere al fine di indagare sulle possibili soluzioni di compromesso tra la tutela dell'ordinamento e tutela dell'individuo, è sempre la medesima: se non è possibile ottenere alcun tipo di beneficio dalla *Verfassungsgerichtsbarkeit*, che senso potrebbe avere, allora, il Tribunale costituzionale?

13. Una nuova dogmatica della “tenuta costituzionale” dell'ordinamento giuridico?

L'alto tasso di politicità insisto nella manipolazione temporale operata tramite l'adozione della *Fortgeltungsanordnung* seguita dalla previsione di una riforma avente efficacia solamente *pro-futuro*³¹⁰, costituisce un dato di fatto certamente criticabile alla luce della visione del Tribunale costituzionale quale funzione di Guardiano, a monte e a valle, degli *iura*.

Eppure, qualche Autore si è spinto ad affermare che lo *status* costituzionale, cioè a dire ciò che può dirsi costituzionale, conosce nella dimensione del diritto tributario una diversa dimensione valutativa: “un armamentario di decisioni processual-costituzionalistico che voglia dirsi un modello vicino alla realtà deve partire dalla considerazione per cui lo *status* di costituzionalità nel diritto tributario in svariati ambiti non è sufficientemente riconoscibile in modo diffuso ed *ex ante* sia da parte di coloro i quali sono tenuti al pagamento del tributo sia dal legislatore stesso”³¹¹.

Altre voci dottrinali auspicano invece un uso cauto e parsimonioso delle *Unvereinbarkeitserklärungen*, affermando l'esigenza che il *BVerfG* non crei ulteriori eccezioni dal principio della nullità *ex-tunc*³¹².

Più in generale, è stato affermato che allo schema decisionale in esame è vicina la “teoria costitutiva”, rispetto alla quale i giudici costituzionali non solo riconoscono e utilizzano principi costituzionali nelle proprie sentenze [...]” ma utilizzano strumenti “che in realtà hanno creato da sé”³¹³.

³¹⁰ In questo senso, C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 33, il quale fa riferimento ad “un *actus contrarius* all'atto del legislatore dell'organo legislativo eletto, il quale ha effetto *ex-nunc*”.

³¹¹ Così C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 32.

³¹² La dottrina di Hey pare quindi improntata ad un alto grado di cautela rispetto alla manipolazione del dato temporale delle decisioni di incostituzionalità. Cfr. J. HEY, *Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der Körper- und gewerbesteuerlichen Organschaft – zugleich ein Plädoyer für einen sparsamen Umgang mit Unvereinbarkeitserklärungen*, cit., 1283.

³¹³ In tal senso si è espresso C. MOES, *Die Anordnung der befristeten Fortgeltung verfassungswidriger Steuergesetze durch das Bundesverfassungsgericht*, cit., 32.

Se per la controversa ammissibilità di un ordine di applicazione della norma incostituzionale che fa da sfondo ad una riforma esclusivamente *pro futuro* della norma, come si è visto, è richiesta una solida ragione di natura eminentemente costituzionale, e di ciò dibatte vivacemente la dottrina tedesca, la possibilità di ammettere una regolamentazione transitoria accompagnata dalla successiva garanzia del diritto di difesa appare, di fatto, più semplice.

Come ha avuto modo di affermare la dottrina italiana infatti, una volta chiarito che il Giudice delle leggi non può declinare la sua “corresponsabilità” nell’esito del giudizio che ha occasionato la sua decisione e degli altri nei quali è stata sollevata la questione³¹⁴, trattandosi di una “cooperazione giudiziaria”³¹⁵ necessaria fra la stessa Corte e i giudici comuni, è da ritenersi comunque ammissibile il “potere di regolamentazione transitoria del giudice costituzionale”³¹⁶.

Infatti, l’applicazione temporanea della norma incostituzionale rientra tra poteri di cui gode il Tribunale costituzionale se finalizzata a garantire “l’armonica unità di azione dello Stato”³¹⁷.

Il principio della separazione tra poteri è certamente incrinato dalla presenza di un potere di regolamentazione del Giudice delle leggi; tuttavia, se si ragiona del suddetto principio in senso “lato”, allora ci si potrà ravvedere della possibilità di approdare alla considerazione per cui la necessità di realizzare a pieno titolo l’esercizio delle attribuzioni cui gode il Tribunale costituzionale non può che condurre, in casi eccezionali, alla “sopravvivenza” temporanea della norma incostituzionale³¹⁸: di qui la *ratio* del *Frist* tedesco, il quale segna il perimetro di operatività dell’incostituzionalità, onde esercitare “solamente” un’interferenza provvisoria nel campo di azione del legislatore³¹⁹, e ciò al fine di individuare il “punto di minore sofferenza”³²⁰.

³¹⁴ Così A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 530.

³¹⁵ Come correttamente posto in evidenza da A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 530.

³¹⁶ Si veda ancora A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 530.

³¹⁷ Proprio questo sembra essere, di fatto, il principio che il *BVerfG* intende applicare mediante l’adozione delle *Unvereinbarkeitserklärungen*; A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 529.

³¹⁸ In questo senso chi scrive ritiene di sottoscrivere la tesi di A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 528.

³¹⁹ In effetti, una *Fortgeltungsanordnung* sguarnita di un perimetro temporale (soprattutto in seguito all’inosservanza del legislatore del primo *Frist*) è stata oggetto di attenzione, seppur con riferimento ad altri casi; M. FEICK e T. HENN, *Drohendes Überschreiten der vom BVerfG zur Neuregelung der Erbschaftsteuer gesetzten Frist zum 31 Dezember 2008: darf das alte Recht weiter angewandt werden?*, cit., 1908.

³²⁰ Così R. ROMBOLI, *Il giudizio di costituzionalità delle leggi in via incidentale*, in R. ROMBOLI, (a cura di), *Aggiornamenti in tema di processo costituzionale (1990-1992)*, Giappichelli, Torino, 1993, 108.

In termini ancora più generali, la disposizione della validità “ultrattiva” della norma potrebbe consistere nell’espressione della possibilità, da parte del Tribunale costituzionale, di tutelare *funditus* la Costituzione³²¹, evitando così di formare un *vulnus* nell’ordinamento giuridico³²².

Può tale interferenza temporanea rappresentare lo sviluppo di un rapporto “teso” tra *BVerfG* e legislatore? La risposta dipende, evidentemente, dagli ambiti di intervento presi in considerazione³²³.

Nel caso in esame, la Corte costituzionale, pur non avendo esplicitato nel dettaglio le possibili modifiche legislative, ciò che invece contraddistingue l’interventismo del Tribunale costituzionale in ambito tributario, ha comunque enucleato alcune ipotesi di intervento legislativo.

All’indomani della sentenza sono sorte rilevanti preoccupazioni in seno alla dottrina, determinate dalla consapevolezza della difficile riforma cui è necessariamente tenuto il legislatore, passibile di non essere approvata entro i termini stabiliti dallo stesso *BVerfG*³²⁴.

Dal momento in cui il *BVerfG* ha dichiarato l’illegittimità costituzionale di nove paragrafi della legge oggetto della questione di legittimità costituzionale e del ricorso individuale, la dottrina si interroga vivacemente sul futuro della stessa³²⁵, prospettando diverse soluzioni³²⁶.

Alla luce delle considerazioni sopra sviluppate, cioè a dire l’evidenza con cui, prima o poi, il *BVerfG* avrebbe comunque proceduto alla dichiarazione di incostituzionalità del valore unitario dei beni di riferimento, è possibile affermare che il Giudice delle leggi non abbia operato un travalicamento dei poteri del Parlamento tedesco.

Certamente, la modalità con cui è stata gestita l’“attuazione” della declaratoria di incostituzionalità pare stridere con l’estrinsecazione dei tipici poteri del legislatore; occorre tuttavia ribadirlo, una simile decisione era, premessa l’inerzia legislativa, del tutto prevedibile, se non addirittura auspicabile.

Peraltro, il rapporto tra Tribunale costituzionale e legislatore sarebbe stato ancora più teso qualora il primo, assumendo il suo ruolo tipicamente attivista da “*index distribuens*”³²⁷, avesse previsto non solo un

³²¹ Secondo Roth, il *BVerfG* non sarebbe legittimato, nonostante il suo ruolo di *Hüter der Verfassung*, a porsi al di sopra della legge, in W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur Bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 488.

³²² Si veda R. PINARDI, *La declaratoria d’incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio a quo: la Corte alla prova dei fatti*, cit., 455.

³²³ In questo senso cfr. Cfr. Wissenschaftliche Dienste, *Ausarbeitung*, WD 3- 3000 – 119/17, *Zum Spannungsverhältnis zwischen Deutschem Bundestag und Bundesverfassungsgericht*, cit., 8 e ss.

³²⁴ In questo senso l’attenta analisi di M. BROER, L. JARASS, *Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung*, cit., 923.

³²⁵ Così M. WIEMERS, *Anmerkung zu einer Entscheidung des BVerfG, Urteil vom 10.04.2018 (1 BvL 11/14) - Zur Verfassungswidrigkeit der Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer*, in *NVnZ*, 2018.

³²⁶ Per una trattazione completa, si veda M. BROER, L. JARASS, *Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung*, cit., 919.

³²⁷ Termine riferibile al titolo del lavoro di B. SANGMEISTER, *Verfassungsrechtliche Grenzen für den index distribuens*, cit.

arco temporale determinato e contraddistinto dalla “mera” *Fortgeltungsanordnung*, ma avesse addirittura adottato una regolamentazione transitoria modellata del tutto autonomamente, al fine di evitare che si creasse una situazione “ancora più incostituzionale”.

Tale opzione, ad avviso di chi scrive, non è stata scelta in ragione della considerazione per cui il legislatore ha comunque la possibilità di attingere, al fine di giungere in tempi relativamente brevi ad una riforma della *Grundsteuer*, ad una serie di progetti di riforma che, seppur mai approvati, si sono comunque susseguiti nel tempo nella forma di progetti di legge.

Inoltre, ci si può spingere ad affermare che un ulteriore motivo per cui il *BVerfG* ha statuito di non disporre di un’autonoma regolamentazione transitoria consista nell’eccezionalità della disposizione del secondo *Frist*.

Infatti, a fronte di una simile previsione “*non comune*”³²⁸, sarebbe stato difficile per il *BVerfG* ordinare regolamentazioni transitorie particolarmente “creative” e lesive dell’azione parlamentare.

D’altra parte, sembra proprio che il Tribunale costituzionale tedesco abbia voluto operare il contemperamento di due esigenze opposte: da un lato la salvaguardia dello spazio discrezionale del legislatore, e dall’altro la tutela della costituzionalità dell’ordinamento.

Secondo alcuni, proprio la tutela dell’ordinamento giuridico nel suo complesso andrebbe a giustificare, anche in rapporto alla discrezionalità legislativa, la previsione di regolamentazioni transitorie regolamentate nel loro contenuto, e ciò qualora né l’adozione della decisione di nullità né la disposizione della “semplice” *Fortgeltungsanordnung* possa rimediare alla gravità del contrasto costituzionale determinatosi³²⁹.

Infatti, l’appena menzionata potenzialità intrinseca nel § 35 del *BVerfGG* sarebbe opportunamente dispiegata nel caso in cui il legislatore non abbia svolto il proprio dovere di rispettare una precedente sentenza dello stesso e nel caso in cui vi fosse l’esigenza di dare esecuzione immediata ad una decisione costituzionale³³⁰.

In effetti, le “clausole di salvaguardia” dell’ordinamento costituzionale in casi eccezionali o emergenziali non sono del tutto sconosciute agli stessi ordinamenti; basti pensare, appunto, alla *ratio* delle disposizioni transitorie³³¹.

³²⁸ Cfr. decisione del 10 aprile 2018 - 1 BvL 11/14, Rn. 178.

³²⁹ Si veda W. ROTH, *Grundlagen und Grenzen von Übergangsverordnungen des Bundesverfassungsgerichts zur bewältigung möglicher Folgeprobleme seiner Entscheidungen*, cit., 473-474.

³³⁰ In questo senso, si veda Cfr. Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung, WD 3- 3000 – 119/17, *Zum Spannungsverhältnis zwischen Deutschem Bundestag und Bundesverfassungsgericht*, cit., 13.

³³¹ Sul punto di veda A. GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 527, che richiama, alla nota 18, l’autorevole dottrina di Rescigno; è opportuno altresì un

Certamente, come si è avuto modo di problematizzare a più riprese nel presente lavoro, un conto è disporre una regolamentazione transitoria accompagnata dalla mera efficacia *pro-futuro*, un altro è ammettere una saldatura tra tutela del diritto di difesa dei singoli e tutela dell'unità ordinamentale.

Nella prassi tuttavia, il *BVerfG* pratica la prima soluzione prospettata³³²; sussiste certamente il rischio di mascherare il proprio ruolo di “giudice della opportunità”³³³ della legge con esigenze di natura costituzionale, talvolta, in verità, non facilmente individuabili³³⁴; d'altra parte però, anche la Corte costituzionale italiana conosce, pur consapevole delle problematiche ad essa riferibili, una tecnica simile: basti pensare alla tanto criticata sent. cost. n. 10 del 2015 o anche alla sent. cost. n. 1 del 2014, descritta quale “un'operazione di ‘assemblaggio di disposizioni estraniare dal loro originario senso, tanto da meritare l'appellativo di ‘*Consultellum*’.”³³⁵

La Corte costituzionale ha peraltro adottato una decisione molto vicina alla *ratio* delle decisioni di incompatibilità.

Ci si riferisce alla nota sent. cost. n. 466 del 2002 sul sistema radiotelevisivo, laddove la modulazione degli effetti della declaratoria di incostituzionalità di un regime giuridico non più tollerabile si è accompagnata, similmente a quanto è solito disporre il *BVerfG*, ad un termine disposto nei confronti del legislatore³³⁶, e laddove la stessa rilevanza è stata oggetto di “manipolazione”, similmente a quanto accaduto, di fatto, con riferimento alla menzionata sent. n. 10 del 2015³³⁷.

Dichiara infatti la Corte costituzionale che “la illegittimità costituzionale dell'art. 3, comma 7, della legge 31 luglio 1997, n. 249 (Istituzione dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni e norme sui sistemi delle telecomunicazioni e radiotelevisivo), nella parte in cui non prevede la fissazione di un termine finale certo, e non prorogabile, che comunque non oltrepassi il 31 dicembre 2003, entro il quale i

rinvio a P. COSTANZO, *Riflessioni interlocutorie sul ruolo della Corte alla luce delle problematiche poste da alcune sentenze innovative del 1988 e del 1989*, cit., 76 e ss.

³³² A tal proposito, si vedano gli esempi della sentenza sull'*Erbschaftsteuer* del 2014 e sul *Grundfreibetrag* del 1992; ancora, cfr. la decisione del 10 novembre 1998 - 2 BvR 1057/91.

³³³ Sulla contrapposizione tra il ruolo del Giudice della legittimità delle leggi e del Giudice di legittimità si rinvia a N. OCCHIOCUPO, *La Corte costituzionale come giudice di “opportunità” delle leggi*, in N. OCCHIOCUPO (a cura di), *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale*, Il Mulino, Bologna, 1978.

³³⁴ Quanto detto suggerisce una riflessione sulla teoria dell'“avvicinamento” di una norma alla Costituzione, la quale conosce un'ampio margine di discrezionalità in capo al *BVerfG*; per un'analisi approfondita si rimanda all'autorevole dottrina di P. LERCHE, *Das Bundesverfassungsgericht und die Vorstellung der “Annäherung” an den verfassungsgewollten Zustand*”, in *DÖV*, 721-725.

³³⁵ Così suggestivamente A GRAGNANI, *Effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale e dominio sugli sviluppi della situazione controversa*, cit., 531.

³³⁶ Si rinvia a P. COSTANZO, *La libertà di informazione non può più attendere: ma la Corte continua ad ammettere il transitorio censurando l'indefinito*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2002, 3896, citato altresì da S. CATALANO, *Valutazione della rilevanza della questione di costituzionalità ed effetto della decisione della Corte sul giudizio a quo*, *gruppodipisa.it*, 20, nota 145.

³³⁷ Si veda P. COSTANZO, *La libertà di informazione non può più attendere: ma la Corte continua ad ammettere il transitorio censurando l'indefinito*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2002, 3899.

programmi, irradiati dalle emittenti eccedenti i limiti di cui al comma 6 dello stesso art. 3, devono essere trasmessi esclusivamente via satellite o via cavo”.

Nonostante nel caso di specie l'individuazione del termine non sia stata oggetto di una mera operazione discrezionale da parte della Corte costituzionale, essendo stato tale termine individuato *ex ante* in via amministrativa e successivamente riproposto dal Giudice delle leggi, il dispositivo sembra ricalcare, in parte, la prassi tipicamente “modulatoria” del Tribunale costituzionale tedesco, laddove addirittura il Giudice delle leggi afferma che “d’altro canto, la data del 31 dicembre 2003 offre margini temporali all'intervento del legislatore per determinare le modalità della definitiva cessazione del regime transitorio di cui al comma 7 dell'art. 3 della legge n. 249 del 1997”.

Quanto riferito sancisce l'impossibilità di negare che vi sia una “pragmatica” tendenza comune ai vari sistemi di giustizia costituzionale³³⁸, ovvero sia quella di rendere “più flessibile” il sistema degli effetti caducatori delle decisioni di incostituzionalità³³⁹.

Ne è una pacifica conferma l'analizzata ordinanza n. 207 del 2018, ove la Corte costituzionale ha fatto uso dei propri poteri di gestione del processo costituzionale.

Non si può omettere di considerare che la graduazione nel tempo della flessibilizzazione degli effetti della declaratoria di incostituzionalità pare avere trovato, in seno ai diversi Tribunali costituzionali, soluzioni diverse, e ciò a seconda del regime di efficacia individuato; quello che pare essere, comunque, un tema trasversale con riferimento al panorama della giustizia costituzionale dei Paesi europei è ciò che autorevole dottrina, decenni fa, ha definito nel senso dell'importanza di “ricercare inedite forme di equilibrio e coordinamento tra eliminazione e produzione di norme, cioè tra l'esigenza di eliminare leggi incostituzionali, da un lato, e, dall'altro, la necessità di preservare il diritto da quella discontinuità che ne metterebbe in forse il carattere di ordinamento giuridico”³⁴⁰.

Giustamente la dottrina si è interrogata sul limite insito nella classificazione tradizionale delle tipologie decisionali esistenti, ragionando sulla connotazione sempre più flessibile delle pronunce, “coerente con

³³⁸ E, peraltro, della stessa Corte di Giustizia; sul tema, si veda H. SCHMITZ e P. STAMMLER, *Mehr Freiheiten für den nationalen Gesetzgeber! Die Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG zur zeitlichen Beschränkung von Urteilswirkungen*, cit., 479 e ss.

Emblematico è il caso *Kadi*. A tal proposito si rinvia a L. CAPPUCCIO-G. MARTINICO, *Disciplina e modulazione degli effetti delle decisioni della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Tipologie ed effetti temporali delle decisioni di incostituzionalità. Percorsi di diritto interno e comparato*, cit., 292-294.

³³⁹ Si veda R. PINARDI, *La declaratoria d'incostituzionalità tra impatto ordinamentale ed effetti sul giudizio* a quo: *la Corte alla prova dei fatti*, cit., 445.

Ad esempio, emblematica è la sentenza costituzionale francese del 28 maggio 2010, n. 2010-1 QPC, in occasione della quale il *Conseil Constitutionnel*, al fine di evitare che dalla declaratoria di incostituzionalità non derivasse alcun tipo di effetto utile nei confronti delle parti, ha manipolato il dato temporale degli effetti.

³⁴⁰ Così P. COSTANZO, *Riflessioni interlocutorie sul ruolo della Corte alla luce delle problematiche poste da alcune sentenze innovative del 1988 e del 1989*, cit. 83-84.

lo sviluppo dello Stato italiano contemporaneo e con l'accresciuto ruolo che in esso riveste la giurisdizione (specie quella costituzionale), quale fonte giuridica sostanzialmente concorrente alla legislazione anche negli ordinamenti – come quelli dell'Europa continentale – fondati sulla preminenza storica e dogmatica del diritto di produzione politica sul diritto di matrice giurisprudenziale³⁴¹.

Ciò detto, è pacifica, comunque, la necessità di contemperare le esigenze del *summum ius* evitando, laddove possibile, di vanificare la tutela dei singoli.

Qualora *eccezionali e atipiche* ragioni di natura *eminente* costituzionale impongano l'azzeramento dell'efficacia retroattiva della declaratoria di incostituzionalità, allora pare dirimente che la Corte costituzionale eserciti un vero e proprio dovere-potere di motivazione scevro di imprecisioni, come, e ciò occorre riconoscerlo, nel caso di specie.

Un generico richiamo al benessere comune, finalizzato al contemperamento dell'efficacia *ex tunc*, come era stato proposto dalla fallita riforma dell'art. 79 del *BVerfGG* nel 1970, potrebbe infatti esporre il *BVerfG* a forti critiche³⁴², stante la possibilità da parte di quest'ultimo, a fronte dell'assenza di una qualsivoglia circoscrizione di tale categoria, di declinare il benessere comune con un eccessivo margine di discrezionalità³⁴³.

In definitiva, se è vero che “il governo” degli effetti del Tribunale costituzionale può determinare una compressione della tutela della posizione giuridica dei singoli³⁴⁴, è anche vero, stando ad un'autorevole dottrina esperta dell'ordinamento giuridico tedesco, che “l'armamentario delle pronunce e dei rimedi, che la Corte può utilizzare a scopi di *tutela*³⁴⁵, è ricco e svariato³⁴⁶ [...]. La giurisprudenza della Corte tedesca, in oltre quaranta anni di lavoro ha offerto una protezione ferma ed efficace a un ventaglio ampio di libertà e di diritti, non retrocedendo di fronte alla prospettiva di conflitti con governo, Parlamento, Länder”.

³⁴¹ In tal senso C. PANZERA, *Interpretare, manipolare, combinare*, Edizioni Scientifiche italiane, Napoli, 2013, 166.

³⁴² Di qui, la critica avanzata all'impianto motivazionale architettato dal *BVerfG* nella decisione BVerfGE 91, 186 [207] – Kohlepfennig) in K. SCHLAICH, S. KORIOH, *Das Bundesverfassungsgericht. Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, cit., 336.

³⁴³ In tal senso la dottrina di J. FROHWEIN, *Zur vorgeschlagenen Änderung von § 79 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes*, cit., 594.

³⁴⁴ Sul punto si veda M. SCHWINDT, *Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte*, cit., 185-186, il quale non ammette la possibilità di prevedere decisioni di incompatibilità aventi efficacia meramente *pro futuro*, nonostante ritenga comunque ammissibile, entro limiti molto rigidi, la previsione della *Weitergeltungsanordnung*, e ciò alla luce del fondamento dell'“estensione teleologica”.

³⁴⁵ Corsivo di chi scrive.

³⁴⁶ Sulla rilevanza del Tribunale costituzionale tedesco nell'attività di tutela dei diritti fondamentali si veda W. RUPP-V. BRÜNNECK, *Verfassungsgerichtsbarkeit und gesetzgebende Gewalt*, in *AÖR*, 1977, 23. Quanto al ruolo del *BVerfG* da intendersi nel senso del motore della costituzionalizzazione e, quindi, della tutela diretta dei diritti fondamentali, si veda M. JESTAEDT, *Eine deutsche Perspektive*, in (a cura di J. MASING, O. JOUANJAN) *Verfassungsgerichtsbarkeit. Grundlagen, innerstaatliche Stellung, überstaatliche Einbindung*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2011, 44-46.

La modulazione degli effetti delle pronunce consente l'adozione di una pronuncia di incostituzionalità “anche laddove una semplice caducazione risulterebbe eccessiva per le conseguenze che produrrebbe nel sistema”³⁴⁷; certamente si ravvisa, comunque, la necessità di attribuire sul piano legislativo o costituzionale al *BVerfG* il potere di gestire gli effetti delle proprie pronunce³⁴⁸, anche positivizzando i concreti principi deducibili, mediante un'opera di astrazione, dall'analisi della relativa giurisprudenza costituzionale temporalmente manipolativa; infine, alla luce dell'ordinanza n. 207 del 2018, è forse possibile affermare che anche con riferimento all'esperienza italiana possa risultare idonea, in un futuro prossimo, la positivizzazione della manipolazione degli effetti temporali.

³⁴⁷ Così si esprime S. CATALANO, *La question prioritaire de constitutionnalité in Francia: analisi di una riforma attesa e dei suoi significati per la giustizia costituzionale italiana*, Edizioni Scientifiche italiane, Napoli, 2016, 261.

³⁴⁸ Similmente, ad esempio, a quanto avviene nel “vicino” sistema di giustizia costituzionale francese, il quale, pur presentando rilevanti problematiche con riferimento alla flessibilizzazione degli effetti delle pronunce, sancisce comunque, in capo al *Conseil constitutionnel*, la possibilità di modulare l'efficacia della decisione di *non conformité* all'art. 62, il quale stabilisce che: “*Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause*”. Sul punto si veda S. CATALANO, *La question prioritaire de constitutionnalité in Francia: analisi di una riforma attesa e dei suoi significati per la giustizia costituzionale italiana*, cit., 240-261.