

IRES

Rimborso della Robin Tax per gli anni passati

Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XI, Sent. 16 aprile 2018 (16 marzo 2018), n. 1706 - Pres. Pezza - Rel. Blandini

IRES - Robin tax - Giudizio instaurato per il rimborso - Restituzione dell'imposta dichiarata incostituzionale - Necessità

In assenza di una norma che lo preveda espressamente, non è possibile modulare temporalmente gli effetti di una pronuncia d'illegittimità costituzionale e, pertanto, nel giudizio instaurato per il rimborso della c.d. Robin Tax, l'Amministrazione finanziaria deve essere condannata alla restituzione dell'imposta dichiarata incostituzionale.

Concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione (1)

La lite prende le mosse dal ricorso che la (...) S.p.a. propose avverso il provvedimento della Amministrazione finanziaria con il quale le si negava, a fronte di formale e rituale istanza della privata contribuente, il diritto al rimborso dell'addizionale IRES per una pluralità di anni di imposta.

La Commissione tributaria provinciale di primo grado, nel contraddittorio con l'Ufficio Finanziario che, resistendo al ricorso, controdeduceva la legittimità del diniego opposto alla istanza di rimborso, rigettava la domanda previa compensazione delle spese, con sentenza della CTP di Milano oggetto del presente gravame.

Avverso detta sentenza proponeva appello a questa Commissione tributaria regionale, la ricorrente in quanto soccombente, nei confronti della Amministrazione finanziaria vittoriosa che, costituitasi, resisteva al gravame del quale controdeduceva la infondatezza.

La pretesa restitutoria vantata dalla società appellata trae il suo fondamento dalla sentenza della Corte costituzionale n. 10/2015 del 13/01/2015 depositata il 11/02/2015 con la quale era stata dichiarata la illegittimità costituzionale dell'art. 81, ai commi 16, 17 e 18 del D.L. n. 112 del 2008 (convertito in L. del 6 agosto 2008, n. 133), con la quale era stata istituita la addizionale IRES, sottolineando, peraltro, che le sentenze della

Consulta, spiegano i loro effetti retroattivamente con esclusione dei "rapporti esauriti".

La fondatezza di tale pretesa è stata negata dall'Ufficio per una ragione di carattere temporale, atteso che la stessa Corte costituzionale, quanto alla decorrenza degli effetti della decisione, aveva testualmente affermato che essi devono "decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica".

Il primo giudice, a fronte delle opposte deduzioni delle parti, ha rigettato il ricorso osservando che la Consulta, preoccupata delle ripercussioni negative che avrebbe avuto la applicazione retroattiva della "declaratoria di illegittimità costituzionale sull'equilibrio di bilancio dello Stato (art. 81 Cost.), aveva statuito che la cessazione degli effetti della decisione non sarebbe stata retroattiva ma decorrente dalla pubblicazione.

Con l'appello, la società soccombente in primo grado, ha censurato la decisione di primo grado osservando che:

il dispositivo della decisione della Consulta imponeva di disapplicare la addizionale IRES ai rapporti non esauriti, anche perché vige la regola generale secondo la quale le sentenze della Corte costituzionale -salvi i rapporti esauriti- esplicano i loro effetti retroattivamente *ex tunc* senza alcuna possibilità di modulare gli effetti temporali al fine di salvare l'equilibrio dei conti pubblici. Inoltre

(1) Sentenza redatta anche ai sensi dell'art. 16-bis, comma 9, del D.L. n. 179/2012, conv. in Legge n. 221/2012, come introdotto ai sensi del D.L. n. 83/2015 convertito in Legge n. 132/2015 e

secondo i criteri di cui alle SS.UU. della Suprema Corte di cassazione n. 642 del 16 gennaio 2015 (Rv. 634091).

(significativamente) nel caso in esame nemmeno il giudice delle leggi aveva usato espressioni del tipo “... ferma restando la validità di tutti gli atti anteriormente compiuti...” né diversamente specificando in dispositivo con particolari formule di applicazione temporale. Né la modulazione degli effetti temporali della pronuncia di declaratoria di illegittimità costituzionale rientra tra i poteri della Corte (anch'essa vincolata alla legge) e ciò nemmeno per affermati equilibri di bilancio (cfr. art. 136 Cost.). Ancora per la contribuente sarebbe di fatto così violato il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione.

Il Collegio odierno giudicante, procedeva agli adempimenti processuali di legge e quindi all'esito, alla camera di consiglio per la deliberazione della decisione.

Deve ritenersi preliminarmente ed in rito, pienamente sussistente la giurisdizione dell'adita Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Pure deve ritenersi correttamente radicata la competenza per territorio e per materia dell'adita Autorità Giudiziaria Tributaria.

Ritiene, in punto di merito, il Collegio odierno giudicante che il problema sollevato dalla società appellante, in quanto instante di un rimborso negato dalla A.F., ponga l'esigenza di riaffrontare la questione se, in assenza di una norma che lo preveda espressamente, sia legittimo che la Consulta moduli temporalmente gli effetti della pronuncia di annullamento di una legge allorché i rapporti intessuti in base alla normativa annullata non siano ancora esauriti.

Al riguardo appare del tutto pertinente al caso di specie il principio affermato dalla Suprema Corte di cassazione con la sentenza n. 20381/2012 con la quale si è statuito che le pronunce dichiarative di illegittimità costituzionale eliminano la norma con effetto *ex tunc* perché tali sentenze hanno per presupposto la invalidità originaria delle legge dichiarata incostituzionale, fermo restando il principio che gli effetti della incostituzionalità non si estendono ai rapporti ormai esauriti in modo definitivo.

Ebbene non è il caso in esame essendo il rimborso stato richiesto dalla parte contribuente in data addirittura antecedente (gennaio 2013) alla intervenuta declaratoria di illegittimità costituzionale.

Del resto tale principio di diritto è stato ribadito univocamente in tempi più recenti dai giudici di legittimità (cfr. Cass n. 13884/2016) i quali hanno affermato che la efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale costituisce principio generale che trova un unico limite nei rapporti esauriti in modo definitivo (non è esaurito il rapporto che nasce dalla impugnativa di un diniego di rimborso, salvo che sia intervenuta decadenza o estinzione per prescrizione).

Conclusivamente l'appello proposto dalla società privata contribuente merita di essere accolto con conseguente integrale accoglimento del ricorso originario proposto dalla medesima parte contribuente.

In ragione della particolare natura della vertenza in esame, della sua peculiarità e dei possibili contrasti giurisprudenziali dovrà disporsi che le spese legali di procedura siano interamente compensate, anche per il presente grado di giudizio, tra le parti costituite.

Ogni altra e diversa questione, in rito ed in merito, definitivamente assorbita.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, sede di Milano, Sezione Undicesima, in composizione collegiale, definitivamente pronunciando nella causa di cui al Ruolo Generale in epigrafe riportato, ogni contraria e diversa istanza, deduzione ed eccezione disattesa, visti gli artt. 59 e 15 e ss. del D.Lgs. n. 546 del 1992, provvede come in dispositivo.

P.Q.M.

- In riforma dell'impugnata sentenza di primo grado accoglie il ricorso originario della parte contribuente.
- Spese legali di procedura integralmente compensate tra le parti costituite anche per il presente grado di giudizio.

Rimborso della Robin Tax: la norma incostituzionale non si applica ai rapporti "non esauriti" di Angelo Vozza (*) e Simone Bielli (**)

La decisione della Consulta di dichiarare illegittima la norma che ha introdotto la c.d. Robin Tax solo pro futuro, facendo salvi gli effetti dell'imposizione incostituzionale con riferimento ai rapporti "non esauriti", al fine di salvaguardare l'equilibrio di bilancio, è stata ampiamente criticata in dottrina. Tuttavia, fatta salva la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, che aveva sollevato la questione di illegittimità costituzionale, i giudici tributari finora si erano allineati alla graduazione degli effetti temporali contenuta nella sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale. Con la sentenza n. 1706/2018, la Commissione tributaria regionale della Lombardia apre uno squarcio, motivando il suo dissenso rispetto alla Consulta e riconoscendo il diritto al rimborso per gli anni passati. Questa pronuncia, molto importante per le imprese del settore energy, offre anche l'occasione di riaprire il dibattito sul "bilanciamento" dei valori costituzionali, evidenziando che, nella sentenza n. 10/2015, ai fini del contemperamento, non è stato preso in considerazione il diritto di difesa, ritenuto dalla stessa Consulta uno dei principi supremi dell'ordinamento costituzionale italiano.

La sentenza in esame consente di fare il punto sul contenzioso (di relevantissimo valore economico) conseguente alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'addizionale dell'imposta IRES (nel prosieguo "Robin Tax"), prevista a partire dall'anno 2008 soltanto per il settore energetico ed assimilabile ad un'aliquota d'imposta "supplementare" applicata sull'IRES ordinaria (1).

L'idea alla base di questo prelievo era che il diverso (più oneroso) trattamento delle imprese energetiche rispetto alle altre fosse giustificato dall'intento del legislatore di perseguire una politica redistributiva, destinando a vantaggio dell'intera collettività parte dei profitti conseguiti dalle imprese che avrebbero beneficiato di una favorevole congiuntura internazionale dei prezzi petroliferi.

La sentenza della Consulta

In particolare, la Consulta, nella sentenza n. 10/2015, da un lato, ha ammesso la legittimità di una discriminazione qualitativa dei redditi dei produttori di energia (giustificando una maggior imposizione con il fatto che si tratterebbe di profitti maturati in un settore ad altissima redditività e a basso tasso di concorrenza, in un periodo

di rilevanti fluttuazioni dei prezzi del tutto estranee agli investimenti e dipendenti da fattori geopolitici) e, dall'altro, ha chiarito che la Robin Tax non è un mezzo "proporzionato" a perseguire un'adeguata tassazione di questi "extraprofitti" in quanto:

- l'addizionale si applica su tutto il reddito dei produttori di energia, non solo sulla quota di extraprofitto;
- l'addizionale non è temporanea, ma permanente;
- l'addizionale non assicura che i produttori di energia si sottraggano alla sovrimposizione aumentando i prezzi (e, così, traslandola sui propri clienti).

Per la Corte costituzionale, i primi due profili sono ragioni di illegittimità della Robin Tax per aver illegittimamente leso i produttori di energia (con un prelievo eccessivo nel *quantum*, perché non limitato all'extraprofitto, e nel *quando*, perché non limitato nel tempo e, pertanto un prelievo "irragionevole"), mentre il terzo è ritenuto un profilo di illegittimità per ragioni opposte (perché si tratta di un tributo che non incide soltanto sui produttori di energia).

(*) Avvocato in Milano - Adacta Studio Associato

(**) Dottore Commercialista in Milano - Studio Boselli & Partners

(1) La norma impositiva, dichiarata incostituzionale, è l'art. 81, commi 16-18, del D.L. n. 112 del 25 giugno 2008, conv. dalla Legge n. 133 del 6 agosto 2008.

La Consulta, però, nel riconoscere l'illegittimità costituzionale della *Robin Tax*, ha aggiunto che "l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost.". Per salvaguardare il bilancio dello Stato, dunque, la Corte costituzionale ha ritenuto che dovessero essere fatti salvi gli effetti già prodotti da una norma impositiva incostituzionale, con efficacia della sentenza d'illegittimità *ex nunc*.

La sentenza della CTR Lombardia

La Commissione tributaria regionale Lombardia, chiamata a pronunciarsi sul rimborso di una società operante nel settore elettrico, ha riconosciuto il diritto alla restituzione dell'importo versato a titolo di *Robin Tax*, richiamando "il principio affermato dalla Suprema Corte di cassazione con la sentenza n. 20381/2012, con la quale è stato statuito che 'le pronunce dichiarative di illegittimità costituzionale eliminano la norma con effetti *ex tunc* perché tali sentenze hanno per presupposto la invalidità originaria della legge dichiarata incostituzionale, fermo restando il principio che gli effetti della incostituzionalità non si estendono ai rapporti ormai esauriti in modo definitivo'. (...) Del resto, tale principio di diritto è stato ribadito univocamente in tempi più recenti dai giudici di legittimità (cfr. Cass. n. 13884/2016), i quali hanno affermato che 'l'efficacia retroattiva delle pronunce di legittimità costituzionale costituisce principio generale che trova un unico limite nei rapporti esauriti in modo definitivo'".

Si tratta di una sentenza molto importante perché, oltre a mantenere aperto il dibattito su un contenzioso che coinvolge rilevantissimi interessi economici, induce a riflettere su questioni di fondamentale importanza ai fini della

certezza del diritto in genere e, in particolare, con riferimento all'efficacia temporale della pronuncia di accoglimento della questione di illegittimità costituzionale, nonché della tutela del diritto di difesa quale principio fondamentale di rango costituzionale.

La necessaria efficacia retroattiva della dichiarazione d'illegittimità della Robin Tax

Nella sentenza n. 10/2015 si legge che la Consulta, nell'accogliere le domande di declaratoria di incostituzionalità, avrebbe il potere di introdurre una limitazione all'efficacia temporale delle proprie decisioni, qualora esse siano suscettibili di incidere su altri valori costituzionali.

Si tratta di un'affermazione di notevole impatto innovativo rispetto alla giurisprudenza costituzionale fin qui maturata.

In sintesi, la Consulta ritiene che debba essere effettuata una ponderazione fra i valori costituzionali (principio di uguaglianza e capacità contributiva) lesi dalla norma di legge (*Robin Tax*) e altri valori costituzionali, potenzialmente lesi dalla sentenza di accoglimento della pregiudiziale di illegittimità costituzionale.

Nel caso in esame, la Corte osserva che: a) il rimborso del tributo incostituzionale determinerebbe un esborso da parte dello Stato; b) il rimborso squilibrerebbe il bilancio; c) l'equilibrio di bilancio è un valore costituzionale, in seguito alla riforma dell'art. 81 Cost. Da queste tre premesse, la Corte trae la conclusione che: d) l'indiscriminata efficacia della sentenza rispetto a tutti i rapporti non esauriti violerebbe l'art. 81 Cost.

Per questo motivo, la soluzione ottimale - nel ragionamento della Consulta - sarebbe quella di ritenere che la declaratoria di incostituzionalità sia efficace solo *pro futuro*, cioè solo in relazione a rapporti nuovi (2).

(2) La forzatura delle regole processuali nella motivazione della sentenza n. 10/2015, tuttavia, non sembra produrre risultati soddisfacenti neanche in ordine alla salvaguardia dell'equilibrio dei conti pubblici. In particolare, la Corte riesce solo in parte ad evitare ricadute, perché, se è vero che fa salve le entrate già riscosse, è anche vero che rende comunque necessario trovare coperture

sostitutive per il futuro: dopo la riforma costituzionale del 2012 (sul pareggio di bilancio), infatti, l'equilibrio finanziario deve essere valutato su un orizzonte temporale almeno triennale e, dunque, l'effetto finanziario della sentenza, seppur attenuato, non è affatto neutro, ma solo rinviato.

In realtà, però, l'art. 81 Cost. ("Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio"):

a) reca un vincolo (di salvaguardia dell'equilibrio di bilancio) che vale per il legislatore, non anche per il giudice costituzionale (3); e, dunque,

b) prevede soltanto che la legislazione e i valori costituzionali ad essa sottesi non possano essere attuati squilibrando il bilancio, ma non che ragioni di bilancio possano, in assoluto, impedire di attuarli.

Una legge che squilibri il bilancio è incostituzionale, ma non perché l'equilibrio di bilancio prevalga sul valore costituzionale che la legge intendeva realizzare, ma perché la legge non rispetta le regole sui metodi di finanziamento.

In altri termini, l'obiettivo dell'equilibrio di bilancio, essendo una regola di metodo finanziario della legislazione, può determinare l'illegittimità delle norme di legge, ma non può comprimere la portata di valori costituzionali "sostanziali", come quelli di uguaglianza e capacità contributiva (4).

Con il corollario che l'ingiustizia di un'imposta non può essere giustificata, neppure temporaneamente, perché essa garantiva l'equilibrio di bilancio o, il che è lo stesso, perché la sua eliminazione lo squilibrerebbe.

Se il legislatore equilibra il bilancio con una manovra ingiusta, la soluzione corretta non è mantenere la manovra ingiusta per ragioni di bilancio, ma sostituire quella ingiusta con una giusta, ugualmente rispettosa dell'equilibrio finanziario.

Pertanto, attribuendo rilevanza alla parte della motivazione della sentenza n. 10/2015 concernente l'irretroattività della pronuncia, si

finirebbe col negare il rimborso del tributo (contestualmente dichiarato) incostituzionale omettendo di valutare adeguatamente che l'equilibrio di bilancio poteva (e doveva) essere attuato con un tributo alternativo, che fosse conforme ai principi costituzionali, oppure con un taglio alla spesa rispettoso dei diritti fondamentali (5). Altrimenti, si giungerebbe ad approdi abnormi: si arriverebbe, infatti, ad affermare che le esigenze di bilancio giustificerebbero qualsiasi sacrificio, anche quello diseguale, sproporzionato, ingiusto, perché lesivo di altri valori costituzionali, sebbene evitabile.

Dunque, portata ai suoi corollari coerenti, l'argomentazione illustrata nella parte finale della motivazione della sentenza n. 10/2015 implicherebbe che ogni manovra finanziaria potrebbe giustificarsi per ragioni di bilancio. Persino un tributo confiscatorio (ad esempio, il prelievo del 100% del saldo dei conti correnti) potrebbe trovare la sua giustificazione nell'obiettivo del pareggio di bilancio.

D'altra parte, la graduazione degli effetti temporali delle sentenze della Consulta, oltre a non essere disciplinata da alcuna norma (6), è anche incompatibile con l'art. 136 Cost. (7).

In particolare, in base all'art. 136 della Costituzione: "Quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione".

Dal chiaro disposto normativo della Costituzione discende, in base all'autorevole opinione dell'ex presidente della Consulta Gustavo Zagrebelsky, che nel nostro ordinamento: "gli effetti delle decisioni di incostituzionalità sono integralmente previsti dal diritto ed operano del tutto

(3) In questo senso, cfr. V. Onida, "Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del Parlamento", in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del Seminario svoltosi a Roma nel Palazzo della Consulta l'8 novembre 1991, pag. 19 ss.

(4) Cfr. A. Marcheselli, "La incostituzionalità retroattiva della Robin Tax", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 7/2015, pag. 617.

(5) Così A. Marcheselli, op. cit., pag. 622.

(6) Diversamente da quanto avviene in altri ordinamenti (cfr. L. Mezzetti, *Sistemi e modelli di giustizia costituzionale*, Padova, 2009; L. Pegoraro, *Giustizia costituzionale comparata*, Torino, 2007).

(7) Come si desume anche dalle parole pronunciate nel 1986 dall'allora Presidente della Corte costituzionale, secondo cui la

"facoltà di intervenire sugli effetti temporali delle pronunce è, fuori di dubbio, opportuna, e andrebbe prevista anche da noi (...) Ma ogni possibilità di una tale riforma è rimessa alla buona volontà del legislatore" (cfr. A. La Pergola, "Conferenza stampa 1986", pag. 19-20, in G. D'Orazio, "Il legislatore e l'efficacia temporale delle sentenze costituzionali", in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, Milano, 1989, pag. 361). In proposito, è significativo anche il fatto che fra le proposte della Commissione c.d. bicamerale, istituita dalla Legge cost. n. 1/1997, vi era quella di modificare l'art. 136 Cost., attribuendo alla Consulta il potere di stabilire "un termine diverso, comunque non superiore ad un anno dalla pubblicazione della decisione", da cui far dipendere la cessazione di efficacia della norma incostituzionale.

automaticamente". Compito della Corte è quello di "dichiarare il contrasto della legge con la Costituzione, ma non dettare alcuna disposizione sugli effetti della sua decisione", che "si producono *ipso iure*" (8).

Ciò è confermato dal fatto che riconoscere alla Corte tale possibilità equivarrebbe ad attribuirle un potere più ampio di quello proprio dell'organo sovrano per eccellenza, quale è il Parlamento, poiché neppure quest'ultimo può "disporre" pienamente della efficacia delle leggi, essendo numerosi i limiti previsti dalla Costituzione (9). Con l'aggravante che, ipotizzando effetti della pronuncia d'incostituzionalità soltanto *ex nunc* (decorrenti dal giorno di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale), si sottrae al Parlamento la possibilità di trovare una diversa soluzione per il passato: per esempio, attraverso una restituzione parziale e dilazionata dell'imposta versata.

Inoltre, occorre tener presente anche l'art. 30, comma 3, della Legge 11 marzo 1953, n. 87, che stabilisce: "le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione".

Tale disposizione si rivolge direttamente all'interprete, imponendogli di disapplicare la norma dichiarata incostituzionale. In base a questa norma, dunque, il giudice comune non può fare altro che discostarsi dalla modulazione degli effetti prospettata dalla Consulta, in quanto "la pretesa della Corte di gestire gli effetti retroattivi delle sue pronunce non potrebbe alla fine essere efficacemente difesa (...) contro un divergente orientamento della magistratura comune, che ritenesse invece tali effetti integralmente e inderogabilmente regolati dal diritto" (10).

Non convince, poi, l'affermazione della Consulta per cui il potere di modulare temporalmente gli

effetti delle proprie pronunce sarebbe in linea con altri ordinamenti europei, in cui i giudici costituzionali operano in tal modo, seppure in mancanza di una previsione normativa che conferisca loro in maniera esplicita un simile potere.

Nell'assimilare il nostro sistema di giustizia costituzionale a quelli austriaco, tedesco, spagnolo e portoghese (11), infatti, la Corte ha trascurato il fatto che nel nostro ordinamento, al contrario degli altri, esiste una disposizione (appunto l'art. 30 della Legge n. 87/1953), che prevede espressamente l'inapplicabilità delle norme di legge dichiarate illegittime dal giorno successivo a quello della decisione.

Ciò significa che, per legge, fatti salvi i rapporti esauriti (per i quali l'applicazione c'è già stata), la norma non può più essere applicata in nessun caso. Di fronte a una disposizione così chiara si può attribuire alla Corte costituzionale il potere di limitare l'efficacia nel tempo della declaratoria di incostituzionalità? La domanda è, ovviamente, retorica, non potendosi dubitare che anche la Consulta sia soggetta alle leggi.

Essa, infatti, è chiamata a sindacare la compatibilità delle leggi e degli atti aventi forza di legge con la Costituzione, ma non può porsi al di sopra degli stessi, perlomeno fino a quando non sia sollevata una questione di legittimità costituzionale che porti all'espunzione della disposizione ritenuta illegittima dall'ordinamento.

Nel caso di specie, dunque, la Corte, ritenendo che la Costituzione le attribuisca implicitamente il potere di modulare nel tempo gli effetti delle proprie pronunce al fine di garantire una tutela sistematica di tutti i diritti e i principi coinvolti in una decisione, avrebbe dovuto sollevare dinanzi a sé la questione di legittimità costituzionale (12) relativa all'art. 30, comma 3, della Legge n. 87/1953.

(8) Cfr. G. Zagrebelsky, "Il controllo da parte della Corte costituzionale degli effetti temporali delle pronunce d'incostituzionalità: possibilità e limiti", in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, Milano, 1989, pag. 199.

(9) In questo senso, proprio in relazione alla sentenza n. 10/2015, cfr. M. Polese, "L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività della sentenza di accoglimento", in *Osservatorio dell'Associazione Italiana Costituzionalisti*, n. 4/2015.

(10) G. Zagrebelsky, "Il controllo da parte della Corte costituzionale degli effetti temporali delle pronunce d'incostituzionalità", cit., pag. 219.

(11) Al riguardo, cfr. il documento elaborato dal Servizio Studi della Corte costituzionale, area di diritto comparato, nel dicembre 2014, "Problematiche finanziarie nella modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità", in www.cortecostituzionale.it.

(12) Raramente la Corte ha sollevato davanti a sé una questione di legittimità costituzionale (v. ad es. l'ordinanza n. 42/2001, che ha portato alla sentenza n. 288/2001), ma si tratta di un percorso obbligato ogniqualvolta la Corte si renda conto che per decidere una questione che le è stata sottoposta dovrebbe dare applicazione a un'altra norma che ritiene a sua volta incostituzionale. Al

Seguendo l'impostazione della Consulta, infatti, l'articolo risulterebbe illegittimo nella parte in cui non le attribuisce il potere di derogare alla regola generale dell'inapplicabilità della norma dichiarata incostituzionale nelle ipotesi in cui sussista la necessità di tutelare uno o più principi costituzionali (13).

Potrebbe sembrare un passaggio meramente formale, perché, a sollevare la questione e a deciderla, sarebbe sempre la stessa Corte, ma non seguire tale procedura significa porsi al di sopra delle leggi, ciò che nessun giudice, e meno che mai quello delle leggi, dovrebbe fare in uno Stato di diritto.

Senza contare che, anche qualora la Corte avesse operato in questo modo, sarebbero comunque rimasti seri dubbi in merito alla compatibilità con la stessa Costituzione del potere di limitare nel tempo gli effetti delle pronunce di incostituzionalità.

Come noto, infatti, l'art. 136 Cost. dispone che la norma dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. Da cinquant'anni tale articolo è interpretato dalla giurisprudenza costituzionale nel senso di attribuire effetti *ex tunc* alle sentenze della Corte costituzionale, e ciò indipendentemente dalla specificazione contenuta nell'art. 30, comma 3, della Legge n. 87/1953.

Quando negli anni Sessanta fu sollevata la questione di legittimità costituzionale in merito alla compatibilità di quest'ultima disposizione con l'art. 136 Cost., la Consulta la dichiarò infondata, chiarendo che non sussiste alcuna divergenza tra il precetto costituzionale e quello espresso dall'art. 30 cit. (14).

In tale pronuncia, la Corte affermò anche che, ai sensi dell'art. 136 Cost., la dichiarazione di illegittimità colpisce la norma fin dalla sua origine,

eliminandola dall'ordinamento e rendendola inapplicabile ai rapporti giuridici, con la conseguenza che la dichiarazione stessa produce conseguenze assimilabili a quelle dell'annullamento, andando ad incidere anche sulle situazioni pregresse, verificatesi nello svolgimento del giudizio nel quale è consentito sollevare, in via incidentale, la questione di costituzionalità.

Negli anni seguenti la questione di legittimità costituzionale dell'art. 30 fu nuovamente rimessa alla Corte, la quale ribadì fermamente che l'efficacia retroattiva delle proprie sentenze discende direttamente dal precetto costituzionale. Nella sentenza n. 49/1970 si legge, infatti, che: "l'obbligatorietà delle decisioni della Corte (...) si esplica a partire dal giorno successivo alla loro pubblicazione, come stabilito dall'art. 136 della Costituzione, nel senso - precisamente - che da quella data nessun giudice può fare applicazione delle norme dichiarate illegittime, nessun'altra Autorità può darvi esecuzione o assumerle comunque a base di propri atti, e nessun privato potrebbe avvalersene, perché gli atti e i comportamenti che pretendessero trovare in quelle la propria regola sarebbero privi di fondamento legale".

Quindi, secondo la consolidata giurisprudenza costituzionale, anche in mancanza della disposizione ordinaria, l'art. 136 Cost. deve essere interpretato in modo tale da riconoscere efficacia retroattiva alle pronunce della Corte.

Il diritto di difesa nel bilanciamento dei valori costituzionali

C'è un altro valore costituzionale "coinvolto" nelle azioni di rimborso della maggiorazione IRES, che non è stato citato (e, dunque, non è stato preso in considerazione) dalla Consulta nell'ambito del bilanciamento dei valori

riguardo, v. G. Silvestri, "La Corte costituzionale italiana e la portata di una dichiarazione di illegittimità costituzionale", 16 aprile 2013, intervento in occasione dell'Incontro tra la Corte costituzionale ed il *Conseil constitutionnel*, in www.cortecostituzionale.it.

(13) Nel corso del seminario dedicato dalla Corte costituzionale nel 1988 al problema degli effetti temporali delle sentenze di incostituzionalità, F. Modugno (*Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere*, Milano, 1989, pag. 15) aveva avanzato l'ipotesi che la Corte dichiarasse la incostituzionalità dell'art. 30 Legge n. 87/

1953, "in quanto esclude, indiscriminatamente, che le leggi dichiarate illegittime possano applicarsi in tutti i giudizi che abbiano per oggetto fatti che cadono in ordine temporale sotto il vigore delle leggi stesse".

(14) Cfr. Corte cost., 29 dicembre 1966, n. 127, in *Giur. cost.*, 1966, pag. 1697, in cui è stato precisato che l'art. 136 Cost. stabilisce, in linea generale ed obiettiva, "quale sia la conseguenza nell'ordinamento della pronuncia di incostituzionalità: il terzo comma [dell'art. 30 della Legge n. 87 del 1953, N.d.A.] in contestazione ne precisa gli effetti nel processo in corso, ai fini della disapplicazione conseguente alla dichiarata illegittimità".

costituzionali: il diritto di agire in giudizio (art. 24 Cost.) per ottenere il rimborso della maggiorazione IRES incostituzionale.

Tale diritto di difesa è evidentemente leso nei confronti di quei soggetti che, pur vedendo dichiarata l'incostituzionalità della maggiorazione IRES pagata, si vedono contestualmente negare il diritto a qualunque misura restitutoria.

È, infatti, evidente che il diritto di agire in giudizio verrebbe integralmente frustrato qualora fosse accertata, come nel caso in esame, la piena fondatezza di una domanda (*id est* la restituzione dell'imposta incostituzionale pagata) e al contempo se ne negasse interamente la soddisfazione (15).

L'art. 24 Cost., dunque, non essendo stato neanche preso in esame nel "bilanciamento" dei valori costituzionali in gioco, ne esce radicalmente ed ingiustificatamente compromesso.

D'altra parte, si tratta dello stesso valore costituzionale per il quale, pochi mesi prima, la Consulta era stata disposta ad azionare la teoria dei "controlimiti" nei confronti di norme di diritto internazionale generalmente riconosciute (16). Nella sentenza n. 238/2014, infatti, l'art. 24 Cost. era stato qualificato dalla Consulta come uno dei principi supremi dell'ordinamento costituzionale italiano, essendo "intimamente connesso con lo stesso principio di democrazia l'assicurare a tutti e sempre, per qualsiasi controversia, un giudice e un giudizio", tanto da prevalere persino sull'art. 10 Cost. ("L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute").

Al riguardo, risultano particolarmente rilevanti le considerazioni che la Corte espose nella sentenza n. 232/1989, in cui affrontò la

questione della compatibilità con l'art. 24 Cost. del potere della Corte di Giustizia di limitare gli effetti delle pronunce pregiudiziali rese sulla validità di disposizioni regolamentari impositive di prestazioni patrimoniali, escludendo dagli effetti della dichiarazione gli atti di esecuzione compiuti prima della pronuncia stessa, anche se oggetto della controversia del procedimento principale.

In tale sentenza, il giudice delle leggi manifestò gravi perplessità in merito alla legittimità costituzionale delle norme che consentono una simile decisione, in quanto, qualora la sentenza pronunciata nel giudizio incidentale non potesse trovare applicazione nel giudizio *a quo* che l'ha provocata, il nucleo essenziale del diritto alla tutela giurisdizionale sarebbe irrimediabilmente compromesso.

Infatti, osservava la Corte, il diritto di ognuno ad avere per qualsiasi controversia un giudice e un giudizio verrebbe a svuotarsi dei suoi contenuti sostanziali se il giudice, il quale dubita della legittimità di una norma che dovrebbe applicare, si veda rispondere dalla Autorità giurisdizionale cui è tenuto a rivolgersi che effettivamente la norma non è valida, ma che tale invalidità non ha effetto nella controversia oggetto del giudizio principale, che dovrebbe quindi essere deciso con l'applicazione di una norma riconosciuta illegittima.

Tali principi, affermati nel corso degli anni dalla Consulta, costituiscono precedenti importanti, che potrebbero giovare ad un nuovo sindacato di legittimità della norma sulla c.d. *Robin Tax* (17).

(15) Cfr. S. Scagliarini, "La Corte tra Robin Hood Tax e legislatore 'senzaterra'", in *Consulta on line*, n. 1/2015, pag. 237, <http://www.giurcost.org/studi/scagliarini.pdf>.

(16) Facciamo riferimento alla teoria dei "controlimiti" elaborata dalle Corti costituzionali italiana e tedesca di fronte all'espansione del diritto comunitario. Com'è noto, questa teoria afferma che le norme comunitarie non possono violare i principi fondamentali ed i diritti inviolabili sanciti dalle costituzioni nazionali. È affidato alle Corti costituzionali il compito di assicurare il rispetto, da parte degli atti delle istituzioni comunitarie, dei principi fondamentali e dei diritti fondamentali, come interpretati negli ordinamenti nazionali.

(17) Cfr. D. Messineo, "'Accadde domani': l'illegittimità costituzionale ipotetica di un seguito legislativo mancato nella sentenza della Corte costituzionale sulla 'Robin Tax'", in *Forum di Quaderni costituzionali*, 24 aprile 2015, il quale evidenzia come la Corte non abbia chiarito per quale motivo quanto affermato nel 1989 oggi non sarebbe più valido, concludendo che "l'omissione desta particolare imbarazzo, considerato che i principi surriferiti erano stati ascritti dal giudice costituzionale al contenuto essenziale del diritto di agire in giudizio: pertanto, la sent. 10 del 2015 ha disatteso un elemento di tutela precedentemente ricondotto sotto l'ombrello di un principio supremo".