

3 NOVEMBRE 2021

Tra straordinarietà e contingenze
economiche: la materia fiscale come
parametro del “virtuoso” utilizzo del
decreto-legge

di Alessia Tomo

Dottoranda di ricerca in “Il diritto dei servizi nell’ordinamento italiano ed europeo”
Università degli Studi di Napoli “Parthenope”

Tra straordinarietà e contingenze economiche: la materia fiscale come parametro del “virtuoso” utilizzo del decreto-legge*

di Alessia Tomo

Dottoranda di ricerca in “Il diritto dei servizi nell’ordinamento italiano ed europeo”
Università degli Studi di Napoli “Parthenope”

Abstract [It]: L’attuale contesto pandemico fornisce l’occasione per riflettere sul come la materia fiscale possa costituire un utile parametro per valutare il virtuoso ricorso alla decretazione d’urgenza, poiché la stessa si presta ad essere utilizzata per fronteggiare delle situazioni straordinarie o, quantomeno, per gestirne nell’immediato le ripercussioni economiche. Tuttavia, una peculiare attenzione andrebbe dedicata al più specifico tema dell’aumento della pressione fiscale. In merito, il presente contributo mira ad evidenziare come le peculiarità della situazione emergenziale in corso, tanto rispetto ad una guerra, quanto rispetto ad una crisi di matrice finanziaria, sono idonee a dimostrare che il decreto-legge non dovrebbe costituire lo strumento attraverso il quale adottare un “ordinario” aumento della pressione fiscale, in virtù di quanto riconosciuto non solo dal legislatore ordinario con lo Statuto dei diritti del contribuente, ma, principalmente, di una attenta lettura del combinato disposto di cui agli articoli 23, 53, 75, 77 e 81 della Costituzione. Verrebbe, viceversa, tradito il principio del “consenso al tributo”.

Abstract [En]: The pandemic context reflects on how fiscal matter could be a valuable parameter for evaluating the virtuous use of the decree-law. As a matter of fact, fiscal measures may be the most involved in offering an immediate response to an extraordinary situation of necessity and urgency. However, it is necessary to carefully evaluate its use to adopt an increase in tax burden. More in detail, the peculiarities of the current emergency, concerning both wars or financial crises, show that decrees-law should not provide for an “ordinary” increase in the tax burden by considering both the ordinary legislation and a reading of the combined disposition of Articles 23, 53, 77, 75 and 81 of the Italian Constitution. Otherwise, the principle of consent to taxation would be violated.

Parole chiave: decreto-legge; pandemia; crisi economica; aumento pressione fiscale; consenso al tributo

Keywords: decree-law; pandemic; economic crisis; increasing tax burden; consent to taxation

Sommario: 1. L’aumento della pressione fiscale come possibile strumento per fronteggiare le situazioni emergenziali? 2. I c.d. decreti catenaccio: tra riserva di legge e consenso al tributo. 3. Il tentativo di limitare il ricorso alla decretazione d’urgenza. 3.1. La “Camicia di Nesso” dell’articolo 77 Cost. e il successivo ricorso alle c.d. “metanorme”: Statuto dei diritti del contribuente e legge 400/1988. 3.2. I principali interventi della Corte Costituzionale e i più “recenti abusi”. 4. Tra straordinarietà e contingenze economiche: le peculiarità dell’attuale situazione emergenziale e il ruolo dell’ordinamento europeo. 5. Consenso al tributo e utilizzo “virtuoso” del decreto-legge.

1. L’aumento della pressione fiscale come possibile strumento per fronteggiare le situazioni emergenziali?

L’attuale emergenza sanitaria derivante dalla diffusione, su scala internazionale, della c.d. “Pandemia da Covid-19” ci invita ad una riflessione che prende le mosse dalla constatazione che gli studiosi e gli

* Articolo sottoposto a referendum.

operatori dei diversi settori giuridici si stanno interrogando sulle migliori iniziative normative da poter adottare per fronteggiare la grave crisi economica che il nostro Paese e l'intera comunità globale stanno affrontando e dovranno fronteggiare nel medio periodo¹.

Gli avvenimenti storici hanno dimostrato che, soprattutto in ambito economico, il concetto di “crisi” è stato spesso sovrapposto, anche se non sempre a ragione, con i concetti di “emergenza” e di “straordinarietà”.

È noto che la nostra Costituzione non contenga, per «scelta consapevole» dei Padri Costituenti², una c.d. “clausola emergenziale” e che manchi una definizione del concetto di “emergenza”³, motivo per il quale questa sovrapposizione ha costantemente giustificato un frequente ricorso allo strumento del decreto-legge, soprattutto per l'adozione di quelle misure economiche volte a fronteggiare situazioni connotate da un qualche grado di “emergenzialità” in particolare nel settore fiscale, nel quale la dottrina ha assecondato – *rectius* non ha “condannato” – il ricorso alla decretazione d'urgenza.

Del pari, come attentamente evidenziato, «nella storia dell'ordinamento giuridico italiano, la materia fiscale rappresenta (...) un luogo privilegiato di emersione e sviluppo della decretazione d'urgenza»⁴ e ciò

¹ Nella Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al comitato delle regioni, COM(2020) 456 *final* del 27 maggio 2020, *Il momento dell'Europa: riparare i danni e preparare il futuro per la prossima generazione*, si legge «Il coronavirus ha sconvolto profondamente l'Europa e il resto del mondo (...). L'Europa ha dovuto affrontare un problema di salute pubblica che si è trasformato rapidamente nella crisi economica più grave della sua storia».

² In tal senso, M. CARTABIA, discorso tenuto in occasione della presentazione della Relazione annuale sull'attività della Corte costituzionale dell'anno 2019, la quale ha autorevolmente ricordato che «Nella Carta costituzionale non si rinvengono clausole di sospensione dei diritti fondamentali da attivarsi in tempi eccezionali, né previsioni che in tempi di crisi consentano alterazioni nell'assetto dei poteri». Parte del discorso è testualmente riportato in A. BURATTI, *Quale bilanciamento tra i diritti nell'emergenza sanitaria? Due recentissime posizioni di Marta Cartabia e Giuseppe Conte*, in *Diritti Comparati*, 2020. In merito appare altresì interessante richiamare le autorevoli riflessioni di G. DE MINICO, *Costituzionalizziamo l'emergenza?*, in G. DE MINICO, M. VILLONE (a cura di), *Stato di diritto, emergenza, tecnologia*, 2020, la quale evidenzia che «I Costituenti scelsero di non assumere lo stato di eccezione come fatto legittimante il ricorso al diritto eccezionale, cioè a regole in deroga alla disciplina generale con efficacia temporanea, consegnate in una clausola generale a contenuto indeterminato, applicabile ogni qual volta una situazione imprevedibile e straordinaria, che rappresentasse una minaccia attuale e grave all'assetto politico-istituzionale fosse accaduta».

³ Ciò a differenza di quanto accade in altri ordinamenti, anche europei, quali la Spagna (art. 116 Cost. spagnola), la Francia (art. 16 Cost. francese) e Germania (artt. 81 e ss. Cost. tedesca). Del resto, è stato autorevolmente evidenziato che la Costituzione italiana non necessita sul punto di alcuna “revisione”, anche nella considerazione che negli ordinamenti stranieri richiamati le rispettive disposizioni sullo stato di emergenza non hanno trovato applicazione nel corso della attuale pandemia. Sul punto, S. STAIANO, *Né modello né sistema. La produzione del diritto al cospetto della pandemia*, in *Rivista AIC*, n. 2/2020, p. 535. *Contra*, A. RUGGERI, *Il coronavirus, la sofferta tenuta dell'assetto istituzionale e la crisi palese, ormai endemica, del sistema delle fonti*, in *Consulta Online*, n. 1/2020, p. 213. In merito al richiamo alla disciplina emergenziale degli altri ordinamenti si vedano, tra gli altri, A. D'ALOIA, *Costituzione ed emergenza. L'esperienza del coronavirus*, in *BioLaw Journal – Rivista di BioDiritto*, n. 2/2020; B. CARAVITA, *L'Italia ai tempi del coronavirus: rileggendo la Costituzione italiana*, in *Federalismi.it*, n. 6/2020, editoriale; V. BALDINI, *Emergenza costituzionale e Costituzione dell'emergenza. Brevi riflessioni (e parziali) di teoria del diritto*, in *Dirittifondamentali.it*, n. 1/2020; U. RONGA, *Il Governo nell'emergenza (permanente). Sistema delle fonti e modello legislativo a partire dal caso Covid-19*, in *Nomos*, n. 1/2020.

⁴ Cit. S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4/1995, pp. 744 e ss..

in quanto proprio la materia fiscale appare il settore più idoneo ad “entrare in campo” per fronteggiare eventi straordinari, o quantomeno per gestirne le rilevanti conseguenze economiche⁵.

Tuttavia si ritiene che il concetto di “necessarietà” economica non andrebbe confuso, come viceversa è spesso accaduto, con la più specifica necessità di adozione di provvedimenti in materia fiscale e, nell’ambito di questi ultimi, peculiare attenzione andrebbe riservata al più “delicato” tema dell’aumento della pressione fiscale. Tale “confusione” rischia, difatti, costantemente di tradire il disegno dei Padri costituenti che, nell’elevare a rango costituzionale quel principio di matrice anglosassone di *no taxation without representation*, hanno perseguito l’intento di creare un vincolo al rispetto del c.d. principio del “consenso al tributo”.

Il dibattito odierno sulle fonti del diritto invita a riflettere su una tematica che può ritenersi ancora attuale, proprio all’indomani delle proposte avanzate da parte della maggioranza parlamentare in merito alla introduzione di una imposta straordinaria che, vista l’attuale situazione emergenziale, si troverebbe ad essere quasi sicuramente istituita con decreto legge. Si tratta di una proposta non formalizzata e già “accantonata” in quanto contestata non solo delle forze politiche di opposizione, ma anche da quelle riconducibili alla maggioranza medesima e, nonostante ciò, già “grottescamente” ribattezzata *covid tax*.

Sebbene non sia possibile in questa sede approfondire la rilevante tematica attinente agli effetti della alternatività tra aumento della pressione fiscale e ricorso all’indebitamento pubblico⁶, ci si limita ad

⁵ Pacifica in dottrina la possibilità di sospensione e/o riduzione del carico tributario a fronte di situazioni “emergenziali”, soprattutto derivanti da calamità naturali. In merito si rinvia ai contributi di cui all’opera collettanea M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, A. PACE, C. VERRIGNI (a cura di), *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, con particolare riferimento al contributo di R. ALFANO, *Riduzioni del carico tributario a seguito di calamità naturali e rimborso: dubbi di legittimità interna ed europea*, pp. 423-424, la quale evidenzia che «è il principio di solidarietà ad imporre allo Stato e agli altri enti decentrati nell’ipotesi di calamità, di attuare in campo fiscale un articolato sistema di agevolazioni che permettano, a favore dei soggetti colpiti, una riduzione del carico tributario, per sostenere comportamenti volti a far fronte all’emergenza e, al tempo stesso, a stimolare la ricostruzione e la ripresa della vita sociale ed economica, per favorire un pronto ritorno alla vita ordinaria» e richiama a tal fine (alla nota n. 2), anche il contributo, presente nella medesima opera, di F. GALLO, *Politiche europee, finanza e fiscalità per le aree danneggiate*, p. 125, il quale difatti evidenzia che anche «Tali interventi di tipo solidaristico realizzano, infatti, alcune delle funzioni classiche assegnate al prelievo tributario dagli artt. 53 e 3, comma 2, Cost., di cui anche il legislatore europeo ha tenuto conto quando ha ammesso, nell’art. 107 TFUE, deroghe al divieto di aiuti di stato in ragione del verificarsi di calamità naturali e di eventi eccezionali».

⁶ Sul punto si rinvia alle riflessioni di G. FRANSONI, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 11/2012, pp. 1049 e ss., il quale rileva che «L’unica differenza fra i tributi e l’indebitamento (...) è che l’effetto dei tributi è quello di operare una redistribuzione della ricchezza fra i gruppi sociali coesistenti, mentre, ove sia ammesso e praticato il finanziamento mediante l’indebitamento, i gruppi sociali rilevanti ai fini del riparto sono sia quelli coesistenti sia quelli futuri». L’Autore, a sua volta, richiama, quanto autorevolmente rilevato da B. GRIZIOTTI, *La diversa pressione fiscale del debito e dell’imposta*, in *Giornale degli economisti*, 1917, pp. 313 e ss. e ID., *Il principio della solidarietà finanziaria*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1953, pp. 110 e ss., le cui tesi sono state riprese ed approfondite da J. BUCHANAN, *Public principles of public debt: a defense and a restatement*, 1958. Si vedano anche E. GIARDINA, *Discutendo con James M. Buchanan di onere del debito pubblico*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4/2017, pp. 395 e ss.; ID., *Debito pubblico e imposta straordinaria nel pensiero di Benvenuto Grizziotti*, in F. OSCULATI (a cura di), *La figura e l’opera di Benvenuto Grizziotti*, Milano, 2007, pp. 105 e ss..

evidenziare che una proposta del genere, seppure avente i caratteri della straordinarietà, mal si concilierebbe con le peculiarità dell'attuale contesto emergenziale, o quantomeno della sua prima fase. Storicamente, nel nostro ordinamento, e già prima dell'entrata in vigore della Costituzione, non sono mancati esempi di tributi straordinari adottati dall'esecutivo per fronteggiare periodi di crisi economica⁷, come espressamente ricordato anche nella Relazione della Commissione Economica del Ministero per la Costituente del 1946⁸. Tuttavia preme sin d'ora evidenziare che trattasi, stavolta, di una peculiare crisi, derivante da una grave emergenza sanitaria, che non conosce precedenti nella storia della Repubblica italiana e che, indistintamente, ha colpito tutte le categorie sociali. Viceversa la tipologia di prelievo proposto, che graverebbe solo su determinate categorie della comunità, risulterebbe – *prima facie* – eccessivamente discriminatoria. Difatti difficilmente percorribile potrebbe apparire oggi l'applicazione di una c.d. *windfall tax*⁹ proprio a causa della particolare eccezionalità di questa fase: a differenza di quanto accaduto in epoche belliche e post-belliche, difatti, l'attuale situazione emergenziale non consente l'individuazione di soggetti che risultino titolari di manifestazioni di ricchezza *immeritata* o *inaspettata*. Sul punto gli autorevoli esponenti della “Scuola pavese” hanno evidenziato che il ricorso ad un inasprimento della pressione fiscale nei periodi bellici, mediante l'adozione di imposte straordinarie, era volta a colpire quelle “straordinarie” manifestazioni di capacità contributiva di cui poteva risultare “arricchita” una parte della società¹⁰. Tuttavia, come si approfondirà *infra*, anche all'esito delle riflessioni in merito al recente piano di finanziamento presentato dalla Commissione europea, *Next Generation EU*¹¹, appare possibile ipotizzare l'introduzione di prelievi propri dell'Unione, il cui gettito sia volto a ristorare il bilancio europeo, principalmente eliminando quelli autorevolmente definiti come «vantaggiosi schemi di tassazione che alcune nazioni (anche all'interno dell'Unione Europea) offrono alle multinazionali» che «si traducono, inevitabilmente, in una indebita riduzione della base imponibile di altre nazioni, attraverso lo

⁷ Si pensi, a titolo esemplificativo, all'imposta straordinaria sugli immobili (ISI), introdotta dal Governo Amato, relativamente all'anno 1992, con d.l. 11 luglio 1992, n. 333, recante “*Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica*”, convertito in l. 8 agosto 1992, n. 359.

⁸ Nella Relazione si legge, difatti che «è vero che la consuetudine costituzionale ha sempre ammesso la possibilità dei decreti-catenaccio e che nei momenti di gravi perturbamenti economici o di urgenti necessità, come nel caso di guerra, il procedimento della legislazione ordinaria appare eccessivamente lento ed inadeguato ai bisogni straordinari».

⁹ Per una più approfondita analisi delle c.d. “windfall taxes” si rinvia alle autorevoli considerazioni di A.F. URICCHIO, *Il costo dei diritti tra controllo del debito, strumenti di finanza straordinaria e windfall taxes*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/2018, pp. 1 e ss..

¹⁰ I principali esponenti della “Scuola pavese” sono stati, Griziotti, Pugliese, Vanoni, Castelli. Il riferimento è qui principalmente rivolto a B. GRIZIOTTI, *Imposta straordinaria sul patrimonio e prestito forzoso*, in *Giornale degli economisti e rivista di statistica*, 1919, pp. 125 e ss.; ID., *La diversa pressione fiscale del debito e dell'imposta*, cit.; E. GIARDINA, *Debito pubblico e imposta straordinaria*, cit..

¹¹ Commissione europea, *The EU budget powering the recovery plan for Europe*, COM(2020) 442, presentato al Parlamento europeo in data 27 maggio 2020. In particolare, come si approfondirà *infra*, il programma di finanziamento prevede la potenziale introduzione di nuove entrate proprie dell'Unione europea per il relativo bilancio, nonché mediante l'innalzamento dei massimali delle preesistenti risorse proprie del bilancio UE, secondo quanto previsto nella proposta *On the system of Own Resources of the European Union*, COM(2020) 445 final.

spostamento dei profitti verso sistemi con un più ridotto livello del prelievo che falsa la concorrenza all'interno del mercato unico»¹².

D'altra parte, la peculiarità della crisi emergente invita a riflettere anche sulle differenze tra la stessa e la recente crisi di matrice finanziaria, iniziata nel 2008¹³, che, invece, aveva avuto una “immediata” contropartita «in una contrazione della spesa pubblica e in un aumento del prelievo fiscale»¹⁴, attuata proprio mediante il frequente ricorso allo strumento del decreto-legge¹⁵.

L'attuale dibattito che sta occupando la migliore dottrina sulle forti pressioni cui è sottoposto il sistema delle fonti¹⁶ ha fatto apparire particolarmente suggestive, tra le altre, le riflessioni sull'anomalo utilizzo del decreto-legge. Tale strumento, costituzionalizzato dai Padri Costituenti per fronteggiare situazioni che – proprio come l'attuale pandemia – presentano i requisiti della straordinarietà accompagnata ad una necessaria urgenza di provvedere, ha dato oggi vita a quello che è stato definito un «microsistema delle

¹² Così P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, in *Federalismi.it*, n. 7/2021, p. 215, il quale ha altresì autorevolmente evidenziato che «il fenomeno» relativo alla concorrenza fiscale tra gli Stati membri «tornato con prepotenza alla ribalta nel dibattito sulla copertura delle spese straordinarie che gli Stati Membri stanno affrontando per uscire dall'emergenza sanitaria, ha origini alquanto remote e viene tollerato da qualche decennio perché la competizione fiscale, ancorché indebita, è stata essenziale allo sviluppo della globalizzazione finanziaria, ma resta pur sempre insostenibile e ingiusta perché sottrae risorse alle finanze pubbliche di quei paesi come l'Italia cui, nello stesso tempo, si chiede rigore finanziario e tagli ai servizi essenziali».

¹³ Cfr. G. MELIS, F. RAISI, *Crisi e fiscalità*, in G. PALMIERI (a cura di), *Oltre la pandemia. Società, salute, economia e regole nell'era post Covid-19*, Vol. II, Napoli, 2020, pp. 1371 e ss..

¹⁴ Così, autorevolmente, P. BILANCIA, *Il governo dell'economia tra stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista AIC*, n. 3/2014, p. 2, la quale, in merito agli sviluppi della “crisi” iniziata nel 2008: «La “crisi” ha avuto, per le ben note ragioni, due sviluppi diversi, e fra loro quasi antitetici, in America e in Europa: nel Nuovo Mondo, infatti, ha comportato un'espansione del ruolo del Governo federale in ruolo di “salvataggio” di istituzioni finanziarie gravemente compromesse (...); in Europa, invece (...) essa ha principalmente colpito i debiti sovrani, generando – soprattutto nei Paesi più esposti – una pressione economico-finanziaria che si è tradotta in una contrazione della spesa pubblica e in un aumento del prelievo fiscale, secondo un verso di “privatizzazione” dei debiti pubblici, con conseguenti forti pressioni sociali ed elevati rischi di “tenuta” delle finanze e delle istituzioni pubbliche, oltre all'emergere di istanze politiche che hanno rimesso in discussione il processo stesso di integrazione europea, almeno il più recente».

¹⁵ In tal senso appare interessante richiamare il contenuto della lettera inviata dalla BCE al Governo italiano nel 2011, quando sono state intraprese quelle stringenti politiche di *austerità* in ambito europeo. In particolare, nella lettera si legge espressamente che il Consiglio direttivo della BCE esortava l'Italia ad adottare con urgenza misure atte a «rafforzare la reputazione della sua firma sovrana e il suo impegno alla sostenibilità di bilancio», esortando il Governo italiano a prendere provvedimenti «il prima possibile per decreto legge, seguito da ratifica parlamentare...». Esortazione quest'ultima che, come si approfondirà *infra*, potremmo “azzardare” nel ritenere che sia stata seguita fin troppo alla lettera dal Governo italiano.

¹⁶ Si rinvia, senza pretesa di esaustività, a S. STAIANO, *Né modello né sistema. La produzione del diritto al cospetto della pandemia*, cit., p. 531 e ss.; A. RUGGERI, *Il coronavirus, la sofferta tenuta dell'assetto istituzionale e la crisi palese, ormai endemica, del sistema delle fonti*, cit., p. 213; B. CARAVITA, *L'Italia ai tempi del coronavirus: rileggendo la Costituzione italiana*, cit.; V. BALDINI, *Emergenza costituzionale e Costituzione dell'emergenza. Brevi riflessioni (e parziali) di teoria del diritto*, cit.; U. RONGA, *Il Governo nell'emergenza (permanente). Sistema delle fonti e modello legislativo a partire dal caso Covid-19*, cit.; G. AZZARITI, *Il diritto costituzionale d'eccezione*, in *Costituzionalismo.it*, n. 1/2020, editoriale; U. DE SIERVO, *Emergenza covid e sistema delle fonti: prime impressioni*, in *Osservatorio sulle fonti*, fasc. speciale, 2020; M. BELLETTI, *La “confusione” nel sistema delle fonti ai tempi della gestione dell'emergenza da Covid-19 mette a dura prova gerarchia e legalità*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 3/2020, pp. 174 e ss.; G. MOBILIO, *La decretazione d'urgenza alla prova delle vere emergenze. L'epidemia da Covid-19 e i rapporti tra decreto-legge e altre fonti*, in *Osservatorio sulle fonti*, fasc. speciale, 2020; E. RAFFIOTTA, *Sulla legittimità dei provvedimenti del Governo a contrasto dell'emergenza virale da coronavirus*, in *BioLaw Journal – Rivista di BioDiritto*, del 18 marzo 2020; M. C. SPECCHIA, *Principio di legalità e stato di necessità al tempo del “Covid-19”*, in *Osservatorio Costituzionale*, n. 3/2020, pp. 142 e ss.

fonti»¹⁷ con conseguente ampio ricorso ai D.P.C.M., sull'utilizzo dei quali deve comunque concordarsi con chi ne ha autorevolmente riconosciuto la legittimità¹⁸.

Dunque il presente lavoro, prendendo le mosse dalle anomalie emerse nel funzionamento del sistema delle fonti, si propone di ripercorrere le vicissitudini derivanti, soprattutto in materia fiscale, dall'utilizzo del decreto-legge. Difatti, malgrado il tentativo di limitarne l'utilizzo risulti chiaramente evincibile dal testo costituzionale, è dovuto intervenire il Legislatore dapprima con la legge n. 400/1988 poi con il c.d. Statuto dei diritti del contribuente¹⁹, ma, nonostante ciò, l'eccessivo utilizzo di questo strumento normativo desta ancora forti preoccupazioni, motivo per il quale è stato anche oggetto di sentenze storiche della Corte Costituzionale. E, ancora, continua a presentarsi come una "questione irrisolta".

La presente analisi, pur volta ad evidenziare la mancata cogenza di quei vincoli posti dal Legislatore ordinario e, in particolare, dell'articolo 4 dello Statuto, si propone di riflettere sulla possibilità di riconsiderare la portata di questa disposizione, non tanto in virtù di quanto "positivizzato" dal Legislatore ordinario, quanto piuttosto di una lettura del combinato disposto di cui agli articoli 23 e 77, con gli articoli 53, 75 e 81 della Costituzione e di quel ricercato "consenso al tributo" che nel disegno dei Padri costituenti vedeva il suo limite – apparentemente solo – formale nella previsione di una riserva di legge in materia tributaria e il suo limite sostanziale nell'art. 53 Cost.. Ciò anche al fine di valutare la legittimità, allo stato attuale, delle più recenti proposte relative all'istituzione di "entrate proprie" dell'Unione europea.

L'occasione è fornita dall'attuale contesto "emergenziale" che induce a riflettere sul come il decreto-legge, ove utilizzato "virtuosamente", possa svolgere proprio in materia fiscale e tributaria quel ruolo cui è deputato: fornire una immediata risposta ad una situazione di necessità ed urgenza.

2. I c.d. decreti catenaccio: tra riserva di legge e consenso al tributo

Era il 1897 quando, sotto la vigenza dello Statuto Albertino e all'indomani dell'"improvvisa" introduzione di un aumento dei dazi doganali all'importazione²⁰, veniva pubblicata una aperta denuncia contro l'utilizzo della decretazione d'urgenza per l'introduzione o l'aumento dei prelievi fiscali, in quanto tale circostanza

¹⁷ Suggerzione emersa dalla relazione di G. MORBILIO, *La decretazione d'urgenza alla prova delle vere emergenze*, tenuta nel corso del Webinar intitolato *Le fonti normative nella gestione dell'emergenza Covid-19*, del 30 aprile 2020, poi oggetto di pubblicazione in *Osservatorio delle fonti*, fasc. speciale, 2020. Sul punto si richiamo altresì le riflessioni di A. D'ALOIA, *L'emergenza...e i suoi infortuni*, in *Dirittifondamentali.it*, del 26 marzo 2020, p. 4, che parla di «delegificazione della delegificazione».

¹⁸ Sul punto si rinvia alla autorevole ricostruzione di M. LUCIANI, *Il sistema delle fonti del diritto alla prova dell'emergenza*, in *Rivista AIC*, n. 2/2020, pp. 109 e ss.; posizione altresì condivisa, tra gli altri, da U. DE SIERVO, *Emergenza covid e sistema delle fonti: prime impressioni*, cit.; E. RAFFIOTTA, *Sulla legittimità dei provvedimenti del Governo a contrasto dell'emergenza virale da coronavirus*, cit..

¹⁹ Legge 27 luglio 2000, n. 212, recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".

²⁰ Si trattava del Regio decreto 18 agosto 1860 n. 4248.

era foriera di una evidente «eresia giuridica»²¹. Risale all'epoca la definizione di “decreti-legge di catenaccio” meglio noti come “decreti-catenaccio” in quanto la loro introduzione, correlata alla contestuale entrata in vigore, “incatenava” i contribuenti che, pertanto, si vedevano costretti ad effettuare il versamento di un tributo improvviso e inatteso, «quasi dovessero, metaforicamente, serrare le porte alla speculazione»²². Se i contribuenti avessero, viceversa, avuto conoscenza dell'imminente introduzione del prelievo – *rectius* dell'aumento dell'importo del prelievo – avrebbero avuto l'opportunità di “adeguare” lo svolgimento della propria attività in modo da essere pronti ad affrontare tale “spesa”.

Dunque, sebbene la nascita dei decreti-legge sia stata storicamente ricondotta al 1909²³, all'indomani del tragico terremoto di Messina, in realtà la decretazione d'urgenza aveva affondato le sue radici già anni prima e proprio in materia fiscale, sebbene, come è noto, lo Statuto Albertino non riconoscesse alcun potere normativo all'Esecutivo.

La condanna della dottrina dell'epoca all'utilizzo di questi *decreti* in materia tributaria derivava dalla “storica” esistenza del principio di derivazione anglosassone in virtù del quale i “donativi” da versarsi nei confronti del Sovrano dovevano essere deliberati dal Parlamento²⁴. Si trattava del noto principio del *consent* alla contribuzione, la cui nascita viene genericamente ricondotta alla *Magna Charta* del 1215, sebbene, una più approfondita analisi induce a ritenere che tale principio, come oggi inteso, si sia effettivamente sviluppato solo successivamente, con il celebre *Bill of Rights* inglese del 1668²⁵. Difatti, in quest'ultimo atto, il principio del “consenso al tributo” aveva trovato un più compiuto approfondimento, derivante dalla riconduzione, in capo all'organo rappresentativo della volontà popolare, non solo delle “entrate”, ma anche delle “uscite”, mediante l'affidamento al Parlamento della predisposizione del bilancio annuale. E proprio questo è il principio che ha poi animato le successive istanze indipendentiste statunitensi, dove venne effettivamente coniato il celebre “*no taxation without representation*”, che ha difatti trovato espresso riconoscimento nell'Articolo I della Costituzione degli Stati Uniti d'America²⁶.

²¹ Cfr. A. SCOPELLITI, *Decreti-legge di catenaccio*, Torino, 1897, pag. 19, il quale evidenzia che in quel caso, il dazio doveva essere riscosso sotto forma di “cauzione”, che sarebbe stata restituita al contribuente nel caso in cui «il Parlamento rifiutasse l'approvazione delle nuove imposte». L'Autore, riconoscendo che «le leggi d'imposta hanno un'importanza capitale, maggiore di tutte le altre, che regolano i pubblici e privati interessi dei cittadini», lamentava, dunque, in merito ai decreti-catenaccio che «tali atti non debbono intaccare la sostanza della costituzione, la quale in Italia coi decreti di catenaccio viene violata nello spirito e nella lettera».

²² Cit. A. TRAVERSA, *Lo stato di necessità nel diritto pubblico interno*, Napoli, 1916, nota n. 1, p. 162.

²³ S. ROMANO, *Sui decreti-legge e lo stato d'assedio in occasione del terremoto di Messina e di Reggio Calabria*, in *Rivista di diritto costituzionale e amministrativo*, n. 1/1909, pp. 251 e ss..

²⁴ Così S. MANGIAMELLI, *Il diritto alla “giusta imposizione”. La prospettiva del “costituzionalista”*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 4/2016, p. 1375.

²⁵ In particolare, dapprima nella nota *Petition of Rights* inglese del 1628 cui era seguita una più concreta formulazione nel successivo *Bill of Rights* del 1668. Sul punto si rinvia alla attenta ricostruzione del principio di autoimposizione di F. ELEFANTE, *Note preliminari in tema di consensualità del tributo e riserva delle prestazioni imposte alla legge*, in *Rivista AIC*, n. 4/2016, pp. 1 e ss..

²⁶ In particolare, nella Costituzione statunitense (Articolo I, Sezione VIII) è confluito tale principio che, per la prima volta, era stato enunciato nella Costituzione del *North Carolina* del 1776. Appare peraltro emblematico evidenziare che

In Italia, all'esito dell'Unità, alla quale era seguita l'applicazione su tutto il territorio nazionale dello Statuto Albertino, già vigente nel Regno Sabauda²⁷, tale principio aveva trovato "parziale" riconoscimento nell'articolo 30²⁸. In realtà è stato evidenziato che la riserva di legge in materia tributaria ha poi finito per "dissolversi" nel più generale principio di legalità. Questo perché, sulla base del modello liberale dello Statuto Albertino, la riserva in materia tributaria è stata intesa quale "baluardo" a difesa del diritto di proprietà e delle libertà individuali in base al quale, in ogni caso, l'imposizione di un nuovo tributo avrebbe dovuto essere introdotto con legge²⁹, in virtù di una "più generale" riserva di legge vigente in materia di limitazione delle libertà individuali³⁰.

Nella trasposizione liberale venne dunque persa quella "visione d'insieme" del principio del "consenso al tributo", comprensivo di una connessione tra regolazione di entrate e di spese³¹; procedimento questo

negli Stati Uniti d'America il potere di iniziativa legislativa in materia fiscale, ai sensi dell'Articolo I, Sezione VII, è affidato alla sola *House of Representative* e non anche al *Senate*.

²⁷ Si ricorda brevemente che lo Statuto Albertino, appartenente alla categoria delle c.d. costituzioni ottriate, fu promulgato il 4 marzo 1848 come Legge fondamentale del Regno di Sardegna e poi adottata come Carta del Regno d'Italia il 17 marzo 1861, all'indomani dell'Unità nazionale.

²⁸ L'articolo 30 dello Statuto Albertino prevedeva che «Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re».

²⁹ In realtà, sul punto, è stato autorevolmente ricordato da F. GALLO, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 2/2009, pp. 399, che il tributo, nell'ambito del primo dei «due tradizionali filoni dell'ideologia liberale» ovvero quello «liberista classico» affermatosi nell'Ottocento negli Stati liberali italiani pre-unitari, «si considerava ingiusta ogni forma di "prestazione imposta" che non fosse ispirata al criterio del "beneficio" (...) e il tributo assumeva, nella sostanza e in termini economicistici, soprattutto la forma e la sostanza del corrispettivo di un servizio pubblico divisibile, ovvero della tassa. (...) Di conseguenza lo slogan *no taxation without representation* era normalmente inteso dai contribuenti non (ancora) come uno strumento di democrazia atto a dar loro voce in politica, ma essenzialmente nel senso negativo che le tasse imposte senza consenso erano un tipo di confisca che distruggeva i diritti proprietari». Invece, solo nell'ambito del secondo di tali filoni «egualitario e welfaristico», affermatosi dopo l'Unità e nei primi anni del Novecento, che lo Stato pur presentandosi ancora quale «garante delle sole situazioni giuridiche soggettive (...) è tuttavia anche abilitato quale titolare di un parallelo diritto ("naturale") di imposizione, a limitare gli stessi diritti proprietari, a condizione che ciò avvenga con il consenso dei cittadini incarnato nella legge».

³⁰ In merito alle differenze tra il concetto di "riserva di legge" e il "principio di legalità" si richiamano gli autorevoli insegnamenti di V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale, cit.*, il quale, testualmente, «la funzione garantista della riserva di legge affonda le sue radici nelle ideologie (e nei miti) del liberalismo democratico ottocentesco, muovendo dal concetto "politico" della legge, strumento di autogoverno della collettività e quindi supremo mezzo di tutela delle libertà, perché ogni limitazione stabilita con legge si tradurrebbe in una sorta di "autolimitazione" indirettamente consentita dai diretti interessati per mezzo dei loro "rappresentanti". Per questo aspetto l'istituto si accomuna al più generico "principio di legalità" (...). Secondo concetto, tuttavia, riserva di legge e principio di legalità si distinguono chiaramente: quel che esige il principio di legalità, con particolare riferimento all'azione amministrativa, che qui interessa, è che l'esplicazione dell'autorità trovi il proprio *fondamento* positivo, oltre che il proprio *limite* negativo, in una previa norma (...). La riserva di legge esige invece molto di più, e cioè (...) che la legge regoli essa stessa, in tutto o in parte, ma comunque in modo sufficientemente preciso così da limitare la discrezionalità amministrativa, le materie che ne sono oggetto. L'uno è un limite al potere esecutivo, e più largamente ai pubblici poteri diversi dal potere legislativo; l'altra un vincolo di contenuto alla stessa legge formale». Con specifico riferimento al "rapporto" tra la riserva di legge di cui all'art. 23 e il principio di legalità si rinvia a A. FEDELE, *Art. 23 Cost.*, in G. BRACA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Artt. 23-23, Rapporti Civili, Bologna, 1979, il quale evidenzia che «la natura di tale rapporto è controversa in dottrina, a seconda che si riduca il valore del principio di legalità a quello della mera "legalità formale", quindi ad una efficacia nettamente inferiore a quella della riserva relativa di legge, ovvero si riconosce che il principio medesimo impone nel vigente sistema costituzionale la c.d. "legalità sostanziale" e pertanto la sua efficacia è quella propria della riserva relativa di legge».

³¹ In tal senso G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici*, Torino, 1995, pag. 68.

che ha poi raggiunto il suo culmine nella testuale disposizione di cui all'art. 23 della Costituzione³², ove è “confluito”, con modifiche, il testo dell'art. 30 dello Statuto, mediante l'equiparazione delle prestazioni *personali* a quelle *patrimoniali*³³.

Si tratta di un principio, proprio di uno stato di diritto, peraltro posto nella Carta Costituzionale nel titolo dedicato ai “Rapporti civili”, nella Parte I, recante il c.d. catalogo dei “Diritti e doveri dei cittadini” e dal quale deriva un diritto a non vedersi “imposta” alcuna prestazione patrimoniale o personale che non sia prevista dalla legge, quantomeno per quanto attiene la disciplina dei suoi elementi essenziali³⁴, trattandosi, come noto, di una riserva di tipo relativo³⁵.

È noto, inoltre, che nella Carta Costituzionale manca qualsiasi tipo di collegamento espresso tra potere tributario, debito pubblico e principio di equilibrio di bilancio. Di conseguenza i contribuenti non possono avere diretta percezione dell'utilizzo del gettito derivante dalla riscossione delle *imposte* erariali, volte al finanziamento di servizi indivisibili³⁶.

Tuttavia, appare interessante ricordare che la Commissione Bilancio dell'Assemblea Costituente, probabilmente proprio traendo spunto da quell'originario principio di consenso al tributo più compiutamente elaborato nel citato *Bill of Rights* anglosassone, aveva proposto l'introduzione in Costituzione di tale legame tra “entrate” e “spese”, mediante la previsione dell'obbligo di aggiornare di

³² L'articolo 23 della Costituzione prevede che «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Tale testo fu approvato, nella sua versione definitiva, che lo vedeva inizialmente collocato all'art. 18, nella seduta antimeridiana del 15 aprile 1947 (Atti Assemblea Costituente, LXXXIX, Seduta antimeridiana, 15 aprile 1947). Sulla relativa analisi si rinvia, preliminarmente, all'autorevole commento di A. FEDELE, *Art. 23 Cost., cit., passim*, e ai riferimenti bibliografici ivi riportati.

³³ Sul punto si segnala, difatti, che è stato autorevolmente osservato che nell'attuale emergenza sanitaria le limitazioni posso essere soggette a riserva relativa di cui all'art. 23 della Costituzione. Suggestione derivante dalla relazione di U. DE SIERVO, intitolata *Emergenza Covid e sistema delle fonti: prime impressioni*, tenuta durante il *Webinar* Le fonti normative nella gestione dell'emergenza Covid-19, 30 aprile 2020, oggetto di pubblicazione U. DE SIERVO, *Emergenza Covid e sistema delle fonti: prime impressioni*, cit.

³⁴ Corte Costituzionale, sentenze n. ri 4 e 30 del 1957, cui sono seguite, *ex multis*, 51/60, 65/62, 96/63, 67/73, 34/86, 157/96. Sul punto, in ogni caso, si ricorda che la Consulta ha assunto atteggiamenti ondivaghi passando da posizioni iniziali più restrittive a posizioni sempre più “flessibili” in merito alla relatività di tale riserva. In merito alla progressiva “relativizzazione” di questa riserva di legge si rinvia a quanto autorevolmente evidenziato da L. CARPENTIERI, *Riserva di legge e consenso al tributo*, in *Treccani – Diritto on line*, 2015: «Nel tempo, il vincolo sancito dall'art. 23 Cost. sembra essersi progressivamente allentato anche nella giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha finito per relativizzare la portata del principio. In alcuni casi la Corte (v. sentenze: 26.1.1957, n. 4; 13.7.1963, n. 127; 29.3.1972, n. 56; n. 10.7.1981, n.127) ha, infatti, riconosciuto la possibilità di rimettere ad atti diversi dalla legge anche l'individuazione del presupposto o dei soggetti. Ancor più ampi sono stati i casi in cui ad atti diversi dalla legge è stata demandata la quantificazione della prestazione, o si è svalutato il criterio dei limiti in senso stretto per effetto del suo concorso e del suo bilanciamento col criterio del fabbisogno finanziario: considerato - specie per i tributi dovuti agli enti locali - parametro utile a determinare il tributo».

³⁵ Pacifico, difatti, che trattasi di una riserva di tipo relativo. Si vedano, per tutti, C. MORTATI, *Istituzioni*, I, pp. 327 e ss.; V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II Vol., 1, Le fonti, Padova, 1971, p. 53; M.S. GIANNINI, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1957, pp. 9 e ss.; A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 97.

³⁶ Come noto, questo elemento caratterizza la distinzione tra imposte e tasse, che confluiscono nel più ampio catalogo delle entrate di natura tributaria.

anno in anno le aliquote delle imposte (quantomeno della principali imposte)³⁷, consentendo così di evidenziare una stretta correlazione tra entrate e spese, magari ottenendo una maggior responsabilizzazione in tal senso dei governanti. Ma è evidente che così non è stato³⁸.

Può ritenersi che un simile “legame” emerga in quella definita come una visione “funzionalizzata” dei tributi allo svolgimento dei compiti statali³⁹, derivante da una pur rinvenibile correlazione tra l’art. 23 e l’art. 81 Costituzione, in ragione della quale la funzione di bilancio può più opportunamente essere svolta dal Parlamento, solo se lo stesso provveda alla introduzione di nuovi tributi.

Una conferma dell’assoluta centralità che il Costituente ha voluto attribuire al Parlamento in materia tributaria risulta, altresì, dalla previsione di cui al secondo comma dell’art. 75 della Carta che espressamente sancisce – tra gli altri – il divieto di utilizzare lo strumento del *referendum* per l’abrogazione di «leggi tributarie»⁴⁰. Tale strumento, difatti, vedrebbe una “retrocessione” della centralità del Parlamento, seppure a favore di una fonte di democrazia diretta e appare interessante evidenziare che tra le varie materie per le quali è precluso il ricorso al *referendum* abrogativo, quella tributaria è la sola per la quale non è prevista una riserva di legge “rinforzata”⁴¹.

Ad ogni modo, gli avvenimenti storici hanno dimostrato che la centralità del Parlamento tende, soprattutto nei momenti di crisi economica, a “cedere”. La produzione normativa degli anni della più

³⁷ Difatti, nella Relazione della Commissione Economica del Ministero della Costituente, p. 24, si legge: «Una questione particolare, ma di notevole rilievo, è quella di decidere se le aliquote debbano essere contenute, come ora avviene, nelle singole leggi d’imposta o se non sia preferibile, almeno per i tributi fondamentali, che esse vengano approvate anno per anno, come allegato della legge di bilancio, così come avviene in Inghilterra. A molti membri della Commissione pare che il secondo metodo meriti particolare considerazione. Esso presenta il grande vantaggio politico di rendere plastico ed evidente ad ogni cittadino, il rapporto che passa tra un determinato tipo di politica della spesa e l’aggravio tributario; e ciò ha un notevole valore di educazione politica perché importa un incitamento concreto ai singoli a partecipare attivamente all’azione politica nella società. In secondo luogo, l’approvazione delle aliquote in uno con l’approvazione del bilancio, assicura il cittadino contro gli inconvenienti derivanti dalla possibilità che il peso delle imposte venga modificato in qualsiasi momento, il che perpetua uno stato di incertezza presso i singoli operatori economici. Ma è soprattutto sul primo aspetto che la Commissione insiste, considerando il metodo suggerito come un efficace strumento di discussione dell’interesse alla politica e quindi di educazione alla democrazia».

³⁸ Né tantomeno è stata assecondata l’impostazione suggerita da L. EINAUDI che, difatti, aveva proposto di seguire l’impianto anglosassone, considerando globalmente la disciplina finanziaria e riservando al Governo l’iniziativa legislativa in materia tributaria, poiché è questo l’organo responsabile del bilancio statale.

³⁹ In realtà è stato affermato in dottrina che questa visione è – purtroppo – spesso volte ancora cedevole rispetto ad una versione del potere fiscale come esclusivo appannaggio della sovranità, dunque illimitato. In tal senso, S. MANGIAMELLI, *Il diritto alla “giusta imposizione”. La prospettiva del “costituzionalista”*, cit., p. 1376.

⁴⁰ L’articolo 75 in materia di *referendum* abrogativo prevede, al secondo comma, che «Non è ammesso il *referendum* per le leggi tributarie e di bilancio, di amnistia e di indulto, di autorizzazione a ratificare trattati internazionali».

⁴¹ E difatti, in dottrina si è ampiamente discusso in merito alla peculiarità delle “leggi tributarie” nell’ambito di quell’elenco di cui all’art. 75, comma 2, Cost. Tale peculiarità ha reso difficile l’individuabilità di una *ratio* comune alle materie “escluse” che, viceversa, avrebbe consentito una interpretazione non solo letterale di tale elencazione. In tal senso, M. LUCIANI, *Art. 75 Cost.*, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. BRANCA e continuato da A. PIZZORUSSO, *La formazione delle leggi*, Tomo I, 2, *Il referendum abrogativo*, Bologna, 2005 ed i relativi ampi riferimenti bibliografici.

recente crisi economico-finanziaria iniziata nel 2008⁴², ha difatti dimostrato come l'esercizio del potere legislativo abbia «subito uno spostamento sensibile dal parlamento al governo con la decretazione d'urgenza»⁴³, con quella che è stata definita come una conseguente “rischiosa” riduzione dell'attività parlamentare. Contestualmente tale situazione ha fatto apparire evidente la cedevolezza della citata visione funzionalizzata dei tributi al finanziamento delle spese pubbliche e alla realizzazione di politiche redistributive, poiché il gettito è stato principalmente utilizzato per il contenimento del debito pubblico. Questo *spostamento* non dovrebbe, seppure solo formalmente, porre ostacoli alla produzione normativa in materia tributaria, nella quale la riserva di legge relativa dettata dall'articolo 23 della Costituzione, si ritiene formalmente soddisfatta in caso di adozione di una nuova imposta – *rectius* degli elementi essenziali della stessa – non solo tramite una “legge ordinaria formale”⁴⁴ del Parlamento, ma anche nel caso in cui una nuova prestazione patrimoniale sia istituita mediante l'adozione di c.d. “atti aventi forza di legge”, poiché, come anticipato, non si tratta di una riserva di legge rinforzata⁴⁵. Sul punto è stato, difatti, autorevolmente rilevato che il “limite” della riserva di legge, imposto dal “diritto costituzionale” al “diritto finanziario” «sostanzialmente non vale come limite al potere di governo, per il rapporto di omogeneità tra governo e maggioranza parlamentare», dunque *nulla quaestio* per gli atti aventi forza di legge, per i quali la riserva «si ritiene comunque soddisfatta dalla partecipazione del Parlamento al procedimento complessivo»⁴⁶. Del resto, in tal senso, si è espressa più volte la Corte Costituzionale proprio in riferimento all'art. 23 Cost.⁴⁷.

⁴² Cfr. P. BILANCIA, *Il governo dell'economia tra stati e processi di integrazione europea*, cit.; ID., *La nuova governance dell'Eurozona e i “riflessi” sugli ordinamenti nazionali*, in *Federalismi.it*, n. 23/2012.

⁴³ Così, ancora, S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”. La prospettiva del “costituzionalista”*, cit. p. 1391.

⁴⁴ Si ricorda che la qualifica di “ordinarietà” è attribuita alla sola legge adottata dal Parlamento, che segue l'*iter* previsto dagli artt. 70-73 della Costituzione.

⁴⁵ Sul punto si rinvia a quanto autorevolmente evidenziato da A. PAPA, *Le fonti del diritto*, in P. BILANCIA, E. DE MARCO (a cura di), *L'ordinamento della Repubblica*, Milano, 2018, pag. 138, la quale testualmente «per alcune materie (...) la Costituzione prevede non solo che siano le Camere ad adottare l'atto ma anche che debbano farlo utilizzando il procedimento legislativo ordinario. In questo caso la tutela della sovranità popolare, nella forma del controllo sull'azione dei rappresentanti, risulta rafforzata, considerata la pubblicità dei lavori dell'Aula e il conseguente ruolo che le opposizioni inevitabilmente sono chiamate a svolgere».

⁴⁶ Cit. G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, p. 48. Tale “idoneità” è ormai pacifica anche nella giurisprudenza della Corte Costituzionale che, difatti, anche nella sentenza n. 10 del 2015 ha ribadito che «Quanto alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., essa deve ritenersi pacificamente soddisfatta anche da atti aventi forza di legge, come accade in riferimento a tutte le riserve contenute in altre norme costituzionali, comprese quelle relative ai diritti fondamentali (*ex plurimis*, ordinanza n. 134 del 2003, sentenze n. 282 del 1990, n. 113 del 1972 e n. 26 del 1966) e salvo quelle che richiedono atti di autorizzazione o di approvazione del Parlamento. Ciò sia perché i decreti-legge e i decreti legislativi sono fonti del diritto con efficacia equiparata a quella della legge parlamentare, sia perché nel relativo procedimento di formazione è assicurata la partecipazione dell'organo rappresentativo, rispettivamente in sede di conversione e in sede di delega (oltre che con eventuali pareri, in fase di attuazione della delega stessa). Ne consegue che il parametro costituzionale evocato, cui questa Corte deve fare esclusivo riferimento, risulta adeguatamente rispettato anche quando la disciplina impositiva sia introdotta con un decreto-legge».

⁴⁷ *Ex multis*, tra le più recenti, Corte Costituzionale sentenza n. 10/2015, ord. 134/2003.

In particolare, l'introduzione di un nuovo tributo e, in generale, la disciplina della materia tributaria mediante l'adozione di un decreto legislativo⁴⁸, non presenta particolari problematiche "formali", di tal che è, difatti, uno strumento molto utilizzato in tale settore, soprattutto a causa dell'elevato tecnicismo della materia, che costantemente "giustifica" la necessità di conferire deleghe al Governo. Non appare tuttavia questa la sede idonea per soffermarsi a riflettere sulla conseguente e "patologica" iperlegificazione, quasi sempre inorganica, che ne deriva proprio in materia tributaria⁴⁹.

Formalmente l'art. 23 Cost. non pone limiti all'adozione di un nuovo tributo neanche mediante un decreto-legge, né la Corte Costituzionale si è mai espressa in tal senso⁵⁰. Tuttavia, il dibattito in merito a tale problematica è tutt'altro che recente e affonda le sue radici nello stesso dibattito Costituente, quando si propose di inserire tale specifico divieto proprio nel corpo dell'art. 23 della Costituzione, ed è oggi ancora alimentato dalle caratteristiche proprie del decreto-legge: la provvisorietà e l'adottabilità in soli casi «straordinari di necessità e di urgenza».

Partendo da tale secondo ordine di problematiche, è noto che il dettato costituzionale, sull'analisi del quale ci si soffermerà brevemente *infra*, prevede espressamente la possibilità per il Governo di svolgere la funzione di normazione primaria in soli casi di «straordinaria necessità ed urgenza» che, in quanto tali, potrebbero non trovare tempestiva e adeguata risoluzione nella dialettica degli ordinari lavori parlamentari. Orbene, il riferimento alla "straordinarietà" obbliga a riflettere sul fatto che un nuovo tributo istituito con decreto-legge, dovrebbe necessariamente riferirsi a presupposti d'imposta che si sono realizzati prima della sua entrata in vigore, alla luce delle caratteristiche proprie del decreto legge⁵¹ e, poiché la sua introduzione deriverebbe – a pena di incostituzionalità – da ragioni di straordinaria necessità ed urgenza, il nuovo tributo non dovrebbe applicarsi solo a decorrere da periodi di imposta successivi, bensì già da quello in corso. Ciò renderebbe, come appare evidente, il tributo in sé retroattivo, in quanto, contrariamente, in caso di applicazione differita, non si vede dove risiederebbero le ragioni della sua

⁴⁸ Ciò, ovviamente, nel rispetto del dettato della legge delega adottata dal Parlamento.

⁴⁹ Non sono certo mancati tentativi di riorganizzazione della materia, anche mediante codificazione, proprio mediante il conferimento di deleghe al governo. Un esempio è fornito dalla Legge delega 7 aprile 2003 n. 80, recante "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale", adottata su iniziativa del disegno di legge del Governo n. 2144/2001, che prevedeva una riorganizzazione delle principali imposte erariali e, all'articolo 2, l'adozione di un codice. Tuttavia, tale delega è stata attuata esclusivamente rispetto alla riforma dell'Imposta sui redditi delle Società (IRES), con d.lgs. 344/2003, poi modificato, sulla scorta della medesima legge delega, con d.lgs. 247/2005. Ed ancora, nuovo tentativo di riorganizzazione della materia è stato "tentato" nel corso della XVI Legislatura con disegno di legge n. 3519 di delega al Governo recante "Disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita". Tuttavia anche tale tentativo è "naufragato".

⁵⁰ Anzi, sul punto si richiama ancora quanto ribadito in merito dalla Corte Costituzionale, sent. n. 10/2015.

⁵¹ Difatti, come noto, il decreto legge entra in vigore il giorno stesso della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, poiché manca la *vacatio legis*, ai sensi dell'art. 77, comma 2, Costituzione.

introduzione tramite decretazione d'urgenza. Di conseguenza l'introduzione di tale tributo sarebbe potenzialmente lesiva del divieto di retroattività della legge tributaria⁵².

Per quanto attiene l'aspetto della "provvisorietà" del decreto-legge è costituzionalmente previsto, come è noto, che tale provvedimento decade in caso di mancata conversione in legge entro 60 giorni dal Parlamento, con la conseguente perdita di efficacia *ex tunc* dei relativi effetti. Sebbene, come noto, la giurisprudenza costituzionale, al fine di tutelare la certezza del diritto, ha tentato più volte di "delimitare" gli effetti derivanti dalla decadenza di un decreto-legge, è chiaro che i nodi "vengono al pettine" in maniera dirimpante in materia tributaria, nella quale la mancata conversione genera la nascita di un diritto al rimborso per il contribuente relativamente al *quantum* versato durante la vigenza del decreto-legge⁵³, realizzando così un tipico caso di "capovolgimento" dell'ordinaria situazione di credito-debito che connota il rapporto fisco-contribuente⁵⁴.

3. Il tentativo di limitare il ricorso alla decretazione d'urgenza

3.1. La "Camicia di Nesso" dell'articolo 77 Cost. e il successivo ricorso alle c.d. "metanorme": Statuto dei diritti del contribuente e legge 400/1988

Numerosi sono stati i tentativi posti in essere, tanto dal Legislatore quanto dalla Corte costituzionale, di limitare il ricorso alla decretazione d'urgenza al fine di ricondurla al fisiologico utilizzo ad essa affidato dal Costituente.

Si ricorda, seppur brevemente, che, come ben noto, in realtà i primi limiti sono desumibili dallo stesso dettato costituzionale che si presenta fortemente sintomatico di quella, autorevolmente definita, come «cautela del costituente nei confronti degli atti normativi del governo»⁵⁵.

Facendo un passo indietro, ricordiamo, *in primis* a noi stessi, che lo Statuto Albertino, che pure espressamente affidava la funzione legislativa al Parlamento, non riconosceva formalmente la possibilità di delega di tale funzione all'esecutivo, ma esclusivamente la possibilità per il Re di adottare dei propri decreti. Tuttavia è noto che «nella prassi la formazione primaria di matrice governativa era diffusa»⁵⁶.

⁵² In questo caso, inevitabilmente il presupposto d'imposta si riferirebbe ad eventi passati. Tuttavia è noto che – anche per costante giurisprudenza costituzionale – la retroattività renderebbe il tributo incostituzionale (per violazione dell'art. 53 Cost.) solo nel caso in cui dalla stessa dipenda la violazione del requisito della "attualità" della capacità contributiva.

⁵³ Ad esempio facendo salvi, quantomeno, gli effetti dei rapporti conclusi e facendo comunque salva la possibilità di regolarne successivamente gli effetti mediante una legge di sanatoria, ai sensi dell'art. 77, comma 3, Cost..

⁵⁴ In tal senso, in merito all'analisi della disciplina dei rimborsi, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, p. 409; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, p. 455.

⁵⁵ Così A. PAPA, *Le fonti*, cit., p. 138. Difatti, basti sol pensare alla "collocazione" dell'articolo 77, nel Titolo I della Parte II della Costituzione, dedicato al Parlamento, e in particolare nella Sezione II dedicata alla "formazione delle leggi", come a voler sottolineare l'assoluta provvisorietà dell'intervento del potere esecutivo, il cui operato è comunque sottoposto al vaglio dell'organo rappresentativo della volontà popolare.

⁵⁶ Cit. S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, cit., pp. 774 e ss., la quale, a sua volta richiama G.F. CIAURRO, voce *Decreto legge*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, vol. X, Roma, 1988, p. 2.

È, viceversa, noto che la Costituzione italiana, agli articoli 76 e 77 ha poi previsto la possibilità per il Governo di adottare, rispettivamente su delega del Parlamento, o in casi «straordinari di necessità e di urgenza», degli atti aventi forza di legge⁵⁷. Questa scelta di “costituzionalizzare” l'utilizzo del decreto-legge, pur messa in discussione dell'ambito dei lavori dell'Assemblea costituente⁵⁸, è “riemersa” proprio nel corso del dibattito sulla disciplina della materia tributaria⁵⁹ ed è derivata dalla sentita esigenza di limitarne l'utilizzo. Contrariamente, come del resto era accaduto nel corso dell'esperienza statutaria e, in particolare, durante il ventennio fascista, l'assoluta assenza di disciplina avrebbe potuto condurre all'opposto effetto di favorirne l'utilizzo⁶⁰. Conseguentemente è noto che la stessa formulazione letterale dell'articolo 77 appare fortemente emblematica di tale «cautela»⁶¹.

⁵⁷ Come noto, il *nomen iuris* di “decreti legislativi” e “decreti legge” è stato poi formalmente conferito solo in un secondo momento, con l'entrata in vigore della l. 400/1988, in merito alla quale si dirà *infra*, poiché fino a tale momento, questi atti venivano emanati sotto la generica denominazione di “d.P.R.”. È altrettanto noto che la dottrina è solita riconoscere ai decreti legislativi sia valore che forza di legge, mentre ai decreti-legge la sola forza di legge, sebbene non manchi chi ha ricordato che «questi sono appunto gli esiti di raffinatezza puramente dottrinali (...). Dai lavori preparatori dell'articolo in esame risulta infatti, con estrema chiarezza, che i costituenti parlavano indifferentemente di “forza” e di “valore di legge”». Così, L. PALADIN, *Art. 77 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Artt. 76 – 82, La formazione delle leggi, Tomo II, Bologna, 1972, p. 43, richiamando, alla nota n. 4, gli atti dell'Assemblea costituente del 16 ottobre 1947, pp. 1291 e ss., con espresso riferimento agli interventi degli on. Codacci-Pisanelli, Persico, Bozzi, Cevelotto e Mortati.

⁵⁸ Nell'originario impianto costituzionale, soprattutto in seno alle discussioni della II Sottocommissione, prevalse l'originaria idea di non menzionare i decreti-legge, per il timore di possibili abusi. Richiama espressamente il dibattito costituente L. PALADIN, *Art. 77 Cost.*, *cit.*, p. 49, il quale evidenzia che «il timore di rinnovati abusi fece prevalere la tesi che dei decreti-legge non si dovesse neanche parlare nel testo costituzionale; ed anzi si ebbe l'unanime approvazione di una proposta Bulloni, rivolta ad escludere “la decretazione d'urgenza da parte del Governo”». Tuttavia, si ricorda che, nella successiva discussione in Assemblea, in particolare nella seduta pomeridiana del 16 ottobre 1947 l'On. Persico, fautore dell'introduzione di quello originariamente identificato come art. 74-*bis*, osservò che «si tratta quindi solo di sapere quali siano i limiti e i confini entro i quali sia possibile ammettere i decreti-legge. Escluderli totalmente non è cosa possibile; non v'è Stato, non v'è regime il quale non abbia in taluni momenti bisogno di legiferare senza che ci sia la possibilità e senza che vi sia soprattutto il tempo sufficiente per convocare le Camere». Dunque, nella successiva discussione in Assemblea del 17 ottobre 1947, l'on. Ruini argomentò che «Per un complesso di considerazioni (...) si è ritenuto preferibile prevedere nella Costituzione, per porgli i limiti più rigorosi, il decreto-legge. Non ci ha trattenuti il timore di dare cittadinanza nella Carta costituzionale ad un atto che desta così sfavorevoli ricordi e che solleva indignazione in spiriti liberali, che non riflettono come, non mettendo nulla, si viene a facilitare ed incoraggiare l'uso dei decreti-legge, che nulla può impedire, anche il silenzio della Costituzione che significa divieto; non si avranno limiti; e così si farà, col silenzio, opera antiliberal» (Atti Assemblea Costituente, Discussione in Assemblea, seduta del 17 ottobre 1947, p. 1300).

⁵⁹ In realtà, difatti, fu proprio la sentita necessità di non poter escludere la possibilità di ricorrere ai decreti-catenaccio a portare alla “riapertura” della necessità di “costituzionalizzare” il ricorso alla decretazione d'urgenza. Difatti, come autorevolmente ricordato «...i commissari si resero conto della complessità della questione e dell'inopportunità di risolverla in termini affatto negativi; tanto è vero che si fece un'espressa riserva per i cosiddetti decreti-catenaccio, lasciando aperta una breccia destinata a consentire la riconsiderazione dell'intero problema». Così, ancora, L. PALADIN, *Art. 77 Cost.*, *cit.*, p. 49.

⁶⁰ Difatti, come evidenziato, sebbene lo Statuto Albertino non prevedeva l'utilizzabilità dei decreti legge, il ricorso a questa fonte era molto frequente nella prassi e, pertanto, priva di alcuna “regolamentazione”. Cfr. C. ESPOSITO, voce *Decreto-legge*, in *Enciclopedia del diritto*, Vol. XI, Milano, 1962.

⁶¹ Difatti, il primo comma dell'art. 77 Cost., richiamando quanto già espresso chiaramente nell'art. 70, nella dichiarata volontà di ribadire l'immanenza del principio di separazione dei poteri, prevede testualmente che «Il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria», così richiamando anche quanto disciplinato nel precedente articolo 76 in relazione ai decreti legislativi, come prima eccezione alla regola. Ed è poi il successivo secondo comma che, ponendosi quasi come “eccezione alla eccezione”, prevede che «Quando, in casi

Ulteriori “vincoli” alla attività normativa del Governo sono desumibili anche dai Regolamenti parlamentari delle Camere, alle quali, in sede di conversione in legge di un decreto-legge è richiesto di verificare la sussistenza dei requisiti di “straordinaria necessità ed urgenza”⁶².

Tuttavia, nonostante queste chiare *cautele* rinvenibili nello stesso testo dell’articolo 77, definito dall’On. Ruini come *Camicia di Nesso*⁶³, i numerosi abusi relativi al frequente ricorso alla decretazione d’urgenza, hanno messo costantemente in discussione l’intento dei Padri costituenti, tra i quali spiccano le parole di Costantino Mortati che, nella seduta pomeridiana del 18 settembre 1947, aveva affermato «A me pare quindi che, salve le tenui eccezioni cui ho fatto ora cenno, il riaffermare l’assoluto divieto del decreto-legge sia cosa saggia ed opportuna, e non contrastante con le esigenze di uno Stato moderno»⁶⁴.

Per ovviare all’abuso della decretazione d’urgenza, principalmente in materia tributaria, è intervenuto il legislatore ordinario che, dapprima con la Legge 400/1988⁶⁵ sull’attività del Governo e, successivamente nello specifico ambito tributario con la Legge 212/2000⁶⁶, meglio nota come Statuto dei diritti del contribuente, ha tentato di porre dei limiti all’utilizzabilità del decreto legge.

straordinari di necessità e di urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere (...). La formulazione in termini “negativi”, la responsabilità del Governo, nonché la necessaria conversione in legge a pena di perdita di efficacia *ex tunc*, avrebbero dovuto costituire di per sé un efficace limite all’utilizzo del decreto-legge. Anche la scelta della parola *provvedimento* non è affatto casuale, poiché, come si evince dai lavori dell’Assemblea Costituente, l’originario riferimento testuale alla parola “decreti”, utilizzato – a ragione – nel precedente articolo 76, era stato volutamente “sostituito” nel testo dell’articolo 77, comma 2, onde sottolineare la natura – appunto – *provvedimentale* di tali interventi dell’Esecutivo, che non avrebbero, viceversa, dovuto recare disposizioni “generalmente astratte”.

⁶² Ad esempio l’art. 96-*bis* del Regolamento della Camera dei Deputati⁶², secondo comma, nella sua originaria formulazione, prevedeva testualmente che “In ogni caso il Presidente della Camera assegna i disegni di legge di cui al comma precedente alla Commissione Affari costituzionali per il parere ai sensi dell’articolo 75. La Commissione esprime il proprio parere, scritto e motivato, sulla esistenza dei presupposti richiesti dal secondo comma dell’articolo 77 della Costituzione entro e non oltre il termine di tre giorni dalla presentazione o trasmissione del disegno di legge, nominando un relatore per la eventuale discussione pregiudiziale in Assemblea”. Tale disposizione è stata modificata nel 1997⁶², dunque successivamente all’entrata in vigore della l. 400/88, nonché all’istituzione del Comitato per la Legislazione, ed oggi difatti, il primo comma del medesimo art. 96 *bis* prevede che “I disegni di legge di cui al presente articolo sono altresì assegnati al Comitato per la legislazione di cui all’articolo 16-bis, che, nel termine di cinque giorni, esprime parere alle Commissioni competenti, anche proponendo la soppressione delle disposizioni del decreto-legge che contrastino con le regole sulla specificità e omogeneità e sui limiti di contenuto dei decreti-legge, previste dalla vigente legislazione”. Mentre il nuovo secondo comma si “limita” a prevedere che “Nella relazione del Governo, che accompagna il disegno di legge di conversione, è dato conto dei presupposti di necessità e urgenza per l’adozione del decreto-legge e vengono descritti gli effetti attesi dalla sua attuazione e le conseguenze delle norme da esso recate sull’ordinamento. La Commissione, alla quale il disegno di legge di conversione è assegnato ai sensi del comma 1, può chiedere al Governo di integrare gli elementi forniti nella relazione, anche con riferimento a singole disposizioni del decreto-legge.”

⁶³ Così R. TARCHI, *Incompetenza legislativa del Governo, interposizione del Parlamento e sindacato della Corte costituzionale*, in *Giurisprudenza costituzionale*, n. 5/1988, pp. 941 ss., richiamando il paragone mitologico avanzato dall’On. Ruini nel corso dei Lavori dell’Assemblea Costituente.

⁶⁴ Atti Assemblea Costituente, Discussione in Assemblea, seduta pomeridiana del 18 settembre 1947, p. 312.

⁶⁵ Legge 23 agosto 1988, n. 400 recante “*Disciplina dell’attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri*”.

⁶⁶ Come anticipato, si tratta della Legge 27 luglio 2000, n. 212, recante “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”.

In merito a quest'ultimo intervento legislativo, occorre seppur brevemente ricordare le ragioni che hanno condotto alla sua adozione. L'impianto immaginato dai Padri costituenti prevedeva l'enunciazione nella Carta costituzionale dei soli principi fondamentali della materia tributaria: materia che non era stata «da noi dimenticata, è stata anzi distribuita razionalmente»⁶⁷. A tali principi avrebbe dovuto far seguito l'adozione di una legge di rango costituzionale sull'impianto dell'ordinamento tributario, sulla scorta della quale sarebbero state poi adottate le singole leggi d'imposta⁶⁸. Tuttavia questa “desiderata” legge costituzionale non ha visto mai la luce e quelli concepiti come “principi costituzionali” sono presto diventati dei veri e propri «precetti»⁶⁹.

Solo agli inizi degli anni '90 il Legislatore ha tentato di colmare quella lacuna con diverse proposte presentate con disegni di legge costituzionale⁷⁰ che, anche sulla scorta delle iniziative intraprese da altri Stati europei⁷¹, erano volte all'adozione di una “Carta dei diritti del contribuente” e al cui primo articolo sarebbe stato vietato l'utilizzo del decreto legge per l'istituzione di nuovi tributi.

Tuttavia, come noto, lo Statuto è stato poi adottato, ben dieci anni dopo, con una legge ordinaria che, in quanto tale non ha avuto la “forza” di prevalere nell'ambito della gerarchia delle fonti. E difatti in dottrina non è mancato chi ha evocativamente paragonato l'adozione dello Statuto alla “montagna che partori il

⁶⁷ Queste le parole dell'On. Ruini, nella seduta pomeridiana del 23 maggio 1947 (Atti Assemblea Costituente, CXXX, Seduta di venerdì 23 maggio 1947, p. 4205).

⁶⁸ Questo “desiderato” impianto relativo alla gerarchia delle fonti della materia tributaria era stato dettagliatamente delineato dalla Relazione della Commissione Economica del Ministero della Costituente, nella quale si legge: «Pare ancora alla Commissione che le necessità e le Opportunità politiche e tecniche della legislazione in materia di tributi e quella convenienza di semplificazione e di uniformità che si è più volte ricordata, potrebbero essere risolte da un sistema per il quale:

a) nella *Costituzione* si contenesse solo la dichiarazione dello obbligo tributario e la indicazione di eventuali regole particolari sulla formazione delle leggi d'imposta e sulla esclusione o limitazione di forme di legislazione tributaria diverse dalla legge formale;

b) si formulasse un *codice o legge fondamentale* dei tributi contenente le regole sui principi generali sulla dichiarazione e sull'accertamento, sulla messa in riscossione, sulla esazione, sui privilegi, sul rimborso dei tributi, sulla giurisdizione e sul procedimento tributario, sulle penalità in materia d'imposta. A questa legge fondamentale si dovrebbe assicurare una certa permanenza nel tempo, sia dandole il carattere di legge costituzionale o fondamentale, se una gerarchia di leggi dovesse essere accolta nella Costituzione, sia richiedendo particolari forme e garanzie per la sua modificazione, sia semplicemente affidandone la difesa contro troppo facili rimaneggiamenti all' autorità che promana da un sistema armonicamente studiato e costituito;

c) si procedesse ad una revisione organica delle troppo numerose e contrastanti *leggi d'imposta* per un più razionale coordinamento dei fatti imponibili e delle regole proprie dei singoli tributi, rimettendo invece alla legge del bilancio la determinazione e le modificazioni delle varie aliquote d'imposta, più facilmente mutevoli nel tempo, a seconda del variare delle necessità».

⁶⁹ Così, P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, p. 997.

⁷⁰ Vasta è la dottrina in merito all'evoluzione normativa dei disegni di legge che si sono avvicinati fino all'adozione della legge 212/2000. Senza alcuna pretesa di esaustività si segnalano G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/1991, pp. 603 e ss.; ID., *Lo Statuto dei Diritti del contribuente*, in *La Costituzione fiscale, Il Fisco*, 1994, pp. 6437 e ss.; C. GLENDI, *Il “Codice tributario” in Italia e le “Disposizioni sulla legge in generale”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/1994, pp. 1339 e ss.; S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, cit., pp. 774 e ss..

⁷¹ Sul punto si rinvia alla attenta ricostruzione di F. D'AYALA VALVA, *Dall'ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Rivista di Diritto tributario*, n. 1/2000, pp. 1037 e ss..

topolino”⁷² o al “Castello dei Pirenei” di René Magritte⁷³, malgrado le cc.dd. clausole di “autorafforzamento” e di “autoqualificazione” di cui al relativo all’art. 1⁷⁴.

Del resto, nella giurisprudenza della Corte costituzionale era già da anni pacifica l’“irrilevanza” giuridica di eventuali autoqualificazioni di leggi ordinarie a rango di “principi generali dell’ordinamento”, di possibile rilievo esclusivamente politico e, comunque, solo dipendenti dall’effettivo contenuto sostanziale della disposizione medesima. Non v’è da stupirsi, dunque, se tale orientamento del Giudice delle Leggi è stato confermato anche in merito al “valore”, nell’ambito della gerarchia delle fonti, da attribuirsi allo Statuto. La Consulta ha, difatti, più volte ribadito che lo Statuto «non ha valore superiore a quello di una legge ordinaria»⁷⁵, sebbene la Corte di Cassazione abbia tentato di riconoscere alle relative disposizioni un «valore normativo ed interpretativo» attribuendo alle stesse una «sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia», poiché i principi ivi enunciati «debbono ritenersi immanenti dell’ordinamento stesso già prima dell’entrata in vigore dello Statuto» e, dunque, riconoscendone una forma di “vincolatività” non solo per il “futuro” legislatore tributario, ma anche per l’interprete in virtù «del fondamentale canone ermeneutico della interpretazione adeguatrice a Costituzione»⁷⁶.

Occorre allora, seppur brevemente, ricordare che l’impianto dello Statuto è idealmente divisibile in due “blocchi” di norme: i primi quattro articoli, dedicati al “futuro” legislatore tributario e la seconda parte, dedicata ai rapporti tra il fisco e i contribuenti. Potrebbe ritenersi che tale valore ermeneutico, riconosciuto dalla Suprema Corte, sia stato in parte rivestito dalle norme del secondo “blocco”, mentre,

⁷² Si veda L. ANTONINI, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpianendo Vanoni*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6/2001, p. 620, il quale testualmente «l’occasione che si presentava con la scrittura dello Statuto era quindi importante, ma la montagna dei lavori parlamentari ha partorito solo un topolino...».

⁷³ In tal senso, G. FALSITTA, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corriere Giuridico*, n. 2/2001, pp. 145 e ss., il quale evocando l’opera del noto artista surrealista, osserva che «Il castello svetta in alto e sembra sfidare e lambire il cielo con le sue aguzze torri merlate. Tutto farebbe pensare che il castello sia una costruzione solidissima, che si incunea, con le sue fondazioni, nel cuore della montagna, nel cuore stesso della grande madre terra. Ma l’osservazione più attenta del geniale dipinto mostra rapidamente l’inganno. Il possente picco su cui si erge il castello è in realtà un grande «sasso» sospeso nel vuoto come un aerostato o un pallone pieno d’aria o una bolla di sapone. Col suo ambiguo messaggio Magritte insinua ironicamente nella nostra mente l’invito a fare attenzione perché tante umane costruzioni, apparentemente solidissime, sono castelli di carta, sono castelli in aria».

⁷⁴ L’articolo 1 dello Statuto, rubricato «Principi generali», prevede testualmente che «1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali. 2. L’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica. 3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge. 4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge». Su questi principi, cfr. V. MASTROIACOVO, *La “deroga” ai principi nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3/2002, pp. 516 e ss..

⁷⁵ Corte Costituzionale, ordinanza n. 41/2008.

⁷⁶ *Ex multis*, Corte di Cassazione, n. ri 17575/2002, 7080/2004.

come si cerca di evidenziare nel corso del presente lavoro, minore “fortuna” hanno avuto i primi quattro articoli dello Statuto, recanti appunto “norme *sulla* normazione”, in quanto costantemente rimesse in discussione dal legislatore futuro e, spesso, proprio in momenti di crisi, per fronteggiare “esigenze di bilancio”⁷⁷.

Diversamente poteva argomentarsi se, come evidenziato da autorevole dottrina, tali principi “sulla formazione” avessero trovato espresso riconoscimento in Costituzione, come invece accaduto in materia processuale all’esito della modifica dell’art. 111 della Costituzione, che ha portato alla “costituzionalizzazione” del principio del giusto processo⁷⁸.

Per quel che attiene la presente analisi, appare opportuno richiamare la disposizione di cui all’articolo 4 dello Statuto che, sotto la eloquente rubrica «Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria» prevede testualmente che «Non si può disporre con decreto-legge l’istituzione di nuovi tributi né prevedere l’applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti».

Secondo una parte della dottrina, tale “limitazione” si presenta anche contenutisticamente “debole” in quanto, prevedendo esclusivamente l’inutilizzabilità del decreto legge per l’istituzione di nuovi tributi o per l’ampliamento del novero dei soggetti passivi di un tributo esistente, ha lasciato implicitamente aperta la possibilità di aumentare le aliquote di tributi esistenti tramite decretazione d’urgenza⁷⁹, caratteristica propria degli “storici” decreti-catenaccio.

E difatti, nel ribadire l’assoluta irrilevanza, su un piano giuridico, di tale disposizione, è stato autorevolmente evidenziato che «si tratta di una dichiarazione di “intenti politici”, in quanto tale destinata a vincolare solo su questo piano, e non su quello della costituzionalità, l’utilizzo del decreto legge»⁸⁰. Per tale motivo questa disposizione, e in generale i primi quattro articoli dello Statuto, sono stati autorevolmente paragonati a disposizioni di mero “diritto ottativo”⁸¹ e, difatti, non è mancato chi ha osservato che «sembra di leggere in trasparenza la contro storia degli ultimi vent’anni perché ognuno sa bene quanti tributi, anche non occasionali, sono stati istituiti per decreto-legge e quante leggi

⁷⁷ Come si ribadirà più volte nel presente lavoro, in tal senso è emblematico il “caso” della c.d. “Robin Hood Tax” e della relativa pronuncia di incostituzionalità (cfr. Corte Cost., sent. n. 10/2015).

⁷⁸ Cfr. L. ANTONINI, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, cit., il quale, difatti evidenzia che «Più che verso il potere giudiziario, proprio verso quello impositivo era quindi maggiormente auspicabile l’intervento del più forte potere dell’ordinamento: quello di revisione costituzionale. Un simile intervento avrebbe posto le premesse per un reale salto culturale in questa materia, dove peraltro la conflittualità costituzionale è più elevata che in ogni altro settore della vita civile», ricordando la nota conflittualità che fin dall’Ottocento ha caratterizzato i rapporti tra fisco e contribuente, derivanti da risalenti problematiche di natura prettamente culturale.

⁷⁹ In tal senso M. LOGOZZO, *L’ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p. 76.

⁸⁰ Cit. L. ANTONINI, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, cit.

⁸¹ Nota definizione autorevolmente fornita da G. FALSITTA, durante la relazione svolta nel corso del convegno *Verso la codificazione del diritto tributario*, svoltosi presso la Corte di Cassazione, Roma, 2002 e riportata dall’Autore nell’opera *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, 2008, p. 458.

interpretative sono state emanate per imporre, con efficacia retroattiva soluzioni favorevoli alla parte pubblica (...)»⁸².

Potrebbe allora argomentarsi che, anche se limitatamente allo specifico ambito tributario, lo Statuto ha ripresentato i medesimi problemi sorti già all'indomani dell'adozione della citata legge n. 400/1988. Difatti, alla stregua di quest'ultima, lo Statuto ha "tentato" di porre dei limiti all'utilizzabilità del decreto legge finendo per "confluire" anch'esso nell'ambito della più generale problematica attinente le c.d. "metanorme", ovvero delle fonti *sulla* normazione.

Proprio relativamente all'utilizzabilità del decreto legge, difatti, si ricorda che la l. 400/1988, art. 15, aveva già tentato di positivizzare alcuni "paletti"⁸³. Questo intento si ascriveva perfettamente in quella riconosciuta come la *ratio* delle disposizioni di cui alla l. 400 che «non è quella di un ampliamento ma di una razionalizzazione dei poteri normativi dell'Esecutivo, attraverso la valorizzazione del Parlamento come organo di grande legislazione e di controllo sull'attività normativa dell'Esecutivo»⁸⁴.

Tuttavia, già all'epoca erano sorte problematiche attinenti il rango di "mera" legge ordinaria⁸⁵, al punto che era stato autorevolmente riconosciuto che «la stessa qualificazione di alcune parti della legge come aventi un contenuto costituzionalmente vincolato», non ha «sicuri riscontri nella giurisprudenza costituzionale»⁸⁶.

⁸² Così G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2003, pp. 11007 e ss..

⁸³ L'articolo 15 della l. 400/1988, rubricato "Decreti-legge" e collocato nel Capo III, relativo alla "Attività normativa del Governo", prevede testualmente che: "1. I provvedimenti provvisori con forza di legge ordinaria adottati ai sensi dell'articolo 77 della Costituzione sono presentati per l'emanazione al Presidente della Repubblica con la denominazione di "decreto-legge" e con l'indicazione, nel preambolo, delle circostanze straordinarie di necessità e di urgenza che ne giustificano l'adozione, nonché dell'avvenuta deliberazione del Consiglio dei Ministri. 2. Il Governo non può, mediante decreto-legge: a) conferire deleghe legislative ai sensi dell'articolo 76 della Costituzione; b) provvedere nelle materie indicate nell'articolo 72, quarto comma, della Costituzione; c) rinnovare le disposizioni di decreti-legge dei quali sia stata negata la conversione in legge con il voto di una delle due Camere; d) regolare i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti; e) ripristinare l'efficacia di disposizioni dichiarate illegittime dalla Corte costituzionale per vizi non attinenti al procedimento. 3. I decreti devono contenere misure di immediata applicazione e il loro contenuto deve essere specifico, omogeneo e corrispondente al titolo. 4. Il decreto-legge è pubblicato, senza ulteriori adempimenti, nella Gazzetta Ufficiale immediatamente dopo la sua emanazione e deve contenere la clausola di presentazione al Parlamento per la conversione in legge. 5. Le modifiche eventualmente apportate al decreto-legge in sede di conversione hanno efficacia dal giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione, salvo che quest'ultima non disponga diversamente. Esse sono elencate in allegato alla legge. 6. Il Ministro di grazia e giustizia cura che del rifiuto di conversione o della conversione parziale, purché definitiva, nonché della mancata conversione per decorrenza del termine sia data immediata pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale."

⁸⁴ Cit. G. TARLI BARBIERI, *La disciplina del ruolo normativo del Governo nella legge n. 400 del 1988, ventinove anni dopo*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 1/2018.

⁸⁵ Sulla collocazione della legge 400/1988 nell'ambito della gerarchia delle fonti si ricorda brevemente che la dottrina, sul punto si è divisa in due differenti posizioni: una prima parte che ritiene che la sola costituzione possa prevedere le fonti sulla formazione, dunque condannando le disposizioni di cui alla legge n. 400; una parte opposta, riconoscendo valore a tali disposizioni, ha viceversa evidenziato che le stesse abbiano una implicita collocazione "privilegiata" rispetto alle altre fonti ordinarie, potendo assurgere le stesse a "parametro di costituzionalità".

⁸⁶ Così, ancora, G. TARLI BARBIERI, *La disciplina del ruolo normativo del Governo nella legge n. 400 del 1988, ventinove anni dopo*, cit., pag. 9, il quale prosegue evidenziando che «Non sono quindi rinvenibili sicuri riscontri circa una particolare "pregevolezza normativa" ovvero "qualità" che deriverebbe anche dal fondamento costituzionale della legge n. 400 del 1988. In questo senso, è anche opinabile parlare di una «capacità condizionatrice della legislazione successiva» di tale

Pertanto il suo contenuto è stato costantemente rimesso in discussione non solo da leggi ordinarie successive⁸⁷, ma anche da quegli stessi decreti-legge dei quali la stessa avrebbe voluto regolamentare l'utilizzo⁸⁸. Non stupisce, quindi, che autorevole dottrina⁸⁹ abbia evidenziato che tra queste leggi ordinarie successive che hanno tentato di modificare il contenuto della l. 400 è annoverabile proprio lo Statuto dei diritti del contribuente che, nel disciplinare – *rectius* tentare di disciplinare – i poteri normativi del Governo, ha implicitamente cercato di ampliare quel “catalogo” di cui all’art. 15.

Sul punto appare interessante richiamare anche una sollecitazione avanzata da chi, riferendosi all’articolo 4 dello Statuto, ha paventato che «su un piano strettamente formalistico, potrebbero anche prospettarsi problemi di legittimità costituzionale di questa previsione in relazione al disposto dell’art. 77 Cost.»⁹⁰.

È dunque evidente che le problematiche che sono sorte in merito alla natura di leggi ordinarie tanto della l. 400 quanto dello Statuto, non hanno consentito alle stesse di porre dei vincoli all’utilizzo dei decreti legge che possano definirsi “efficaci”.

Del resto, come anticipato, la questione, che interessa entrambe tali leggi, si iscrive nell’ambito del più ampio dibattito in merito alle “norme *sulla* formazione” e alla relativa “condizionabilità”: in assenza di uno specifico riconoscimento costituzionale della capacità di vincolare il processo di «riproduzione dell’ordinamento normativo» le stesse «risultano del tutto *inutiliter datae*»⁹¹. E alla medesima conclusione si arriva seguendo gli insegnamenti di chi ha autorevolmente affermato che, in un sistema come il nostro, a Costituzione “rigida”, in cui «la potenzialità normativa dei diversi tipi di fonte è preventivamente regolata in generale e con norme che devono ritenersi cogenti, è dubbio che particolari leggi possano validamente limitare l’efficacia abrogante delle leggi successive»⁹², anche in ragione del principio di continuità della funzione legislativa.

legge che sarebbe derivata dall’ampia convergenza parlamentare sulle sue soluzioni. Si è parlato perciò di una efficacia «“direttiva” solo “politica”» delle previsioni contenute nella legge n. 400.

⁸⁷ Si pensi al caso delle proposte di interventi sulle leggi elettorali per l’elezione del Parlamento nazionale avanzate con decreto-legge, nonostante l’espreso divieto di cui all’art. 15, comma 2, lett. a), della legge n. 400/1988.

⁸⁸ Sul punto si veda F.G. PIZZETTI, *Può una legge elettorale essere adottata con decreto-legge?*, in *Rassegna parlamentare*, 2013, pp. 81 ss., il quale evidenzia che anche se la legge 400/1988 vieta la possibilità di emanare un decreto-legge in materia elettorale, tuttavia poiché tale divieto è «contenuto in una fonte primaria non dotata di forza superiore a quella delle altre fonti sue parigrado, non è in grado di vincolare il successivo esercizio della funzione legislativa, compresa quella d’urgenza». Posizione opposta è assunta da BIN, *Può una legge elettorale essere adottata con un decreto-legge? Trastullandosi con il colpo di Stato*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 18 novembre 2012, il quale, viceversa, ritiene che «Nel momento in cui il Governo delibera un decreto-legge in materia elettorale infrange la legge in vigore (...), e quindi compie un atto illegittimo...» poiché non ritiene pacifica l’applicazione del criterio cronologico per la risoluzione dell’eventuale antinomia.

⁸⁹ In tal senso si richiama ancora G. TARLI BARBIERI, *La disciplina del ruolo normativo del Governo nella legge n. 400 del 1988, ventinove anni dopo*, cit.

⁹⁰ Cit. L. ANTONINI, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, cit., in particolare, nota n. 17.

⁹¹ Cit. P. CARNEVALE, *Osservazioni sparse in tema di norme sulla normazione e su talune caratteristiche del loro regime giuridico*, in *Costituzionalismo.it*, n. 3/2003.

⁹² Così V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, p. 214.

Pertanto l'eccessivo ricorso allo strumento della decretazione d'urgenza continua a destare non poche problematiche e non ha trovato concreta soluzione né con la l. 400/1988 né, in materia tributaria, con lo Statuto e, anzi, è stato autorevolmente evidenziato che dalla stessa l. 400 «sono scaturite prassi più dannose delle stesse patologie cui si voleva porre rimedio: n'è stato un esempio eclatante la catena dei cinque decreti legge con i quali, all'inizio del 1993, è stata introdotta la normativa sull'Iva comunitaria. Siccome l'art. 15 della legge n. 400 vietava ai decreti legge di sanare gli effetti dei decreti non convertiti, ogni nuovo decreto legge conseguente a quello non convertito fissava retroattivamente la sua efficacia a partire dall'inizio dell'anno»⁹³.

3.2. I principali interventi della Corte costituzionale e i più “recenti abusi”

Crisi economiche e frammentazioni sempre più frequenti delle maggioranze parlamentari e – nel corso degli anni – alcuna coerenza dei richiamati interventi del legislatore ordinario, hanno condotto a quello che è stato definito un “abuso” del ricorso alla decretazione d'urgenza⁹⁴, che, conseguentemente, ha reso necessari numerosi arresti della Corte Costituzionale che, seppur parzialmente, si sono dimostrati ben più “efficaci” delle richiamate “metanorme”, al punto che, come autorevolmente ricordato, «la Corte Costituzionale si è incaricata di riportare (quando se ne sono create le condizioni politico-istituzionali) la figura del decreto-legge dopo una lunga stagione di uso improprio, nell'alveo della «straordinarietà», definendo in modo sufficientemente univoco i presupposti di «necessità» e «urgenza»⁹⁵.

In particolare, soprattutto nei periodi di maggiore frammentarietà della maggioranza parlamentare, situazione sempre più frequente a far data dagli anni Novanta, il ricorso all’“agile” strumento del decreto-legge ha trovato ampio utilizzo, tanto da far parlare, già all'epoca, di uno “sdoppiamento” di tale strumento: accanto al decreto legge “straordinario”, di natura provvedimentale e rispettoso dei vincoli di cui all'articolo 77, si è andato affermando un decreto legge definito “ordinario”, adottato anche in assenza

⁹³ Cit. L. ANTONINI, *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni, cit.*

⁹⁴ Ampia è la bibliografia relativa al tema dell'abuso del decreto-legge. Si segnalano, senza alcuna pretesa di esaustività e salvo più specifici riferimenti bibliografici in note precedenti e successive, A. CELOTTO, *L'abuso del decreto-legge*, Padova, 1997; ID., *La Corte costituzionale ha perso una “buona occasione” per censurare gli abusi della decretazione d'urgenza?*, in *Giur. Cost.*, n. 3/1994, pp. 2251 e ss.; ID., *La “Spada di Damocle” della Corte costituzionale non si abbatte sui decreti-legge (della salvaguardia degli “equilibri istituzionali” come limiti al sindacato sugli abusi della decretazione d'urgenza)*, in *Giur. It.*, n. 148/1996, pp. 371 e ss.; ID., *Spunti ricostruttivi sulla morfologia del vizio da reiterazione di decreti-legge*, in *Giur. Cost.*, n. 43/1998, pp. 1562 e ss.; A. SIMONCINI (a cura di), *L'emergenza infinita: la decretazione d'urgenza in Italia*, Macerata, 2006; ID., *Le funzioni del decreto-legge: la decretazione d'urgenza dopo la sentenza n. 360/1996 della Corte costituzionale*, Macerata, 2003; ID., *Il rapporto tra delegazione legislativa e decretazione d'urgenza nella prassi più recente*, in U. DE SIERVO (a cura di), *Osservatorio sulle fonti 2001*, Torino, 2002, pp. 123 e ss.; N. LUPO, *I decreti-legge nelle prime legislature repubblicane: alle origini degli abusi*, in A. RUGGERI (a cura di), *Scritti in onore di Gaetano Silvestri*, Torino, 2016; G. RIVOCCHI, *La decretazione d'urgenza al tempo della crisi*, *ivi*.

⁹⁵ Così, S. STAIANO, *Né modello né sistema. La produzione del diritto al cospetto della pandemia*, *cit.*, p. 532.

di straordinarietà e di necessità ed urgenza di provvedere, denominati, rispettivamente D1 e D2⁹⁶. E difatti già allora si era espresso l'allora Presidente della Repubblica Scalfaro, lamentando che l'abuso alla decretazione d'urgenza era diventato «non più sostenibile...»⁹⁷.

Statisticamente va rilevato che il ricorso alla decretazione d'urgenza nel nostro ordinamento è stato di gran lunga più frequente dell'effettivo verificarsi di casi identificabili come di straordinaria necessità ed urgenza⁹⁸. E anche in quelli riconoscibili come momenti connotati da un grado di "straordinarietà", tale presupposto è stato poi «clamorosamente smentito quando il Governo ha dato attuazione solo in parte o tardivamente alle norme contenute nel decreto»⁹⁹, magari subordinandone l'applicazione all'emanazione di successivi atti normativi, ovvero ritardando la presentazione del testo alle Camere per la conversione in legge. Sul punto appare importante sottolineare come, a fronte della "degenerazione" derivante dall'utilizzo smisurato del decreto legge, sembrava avesse retto quantomeno la previsione costituzionale dell'immediata presentazione alle Camere. Tuttavia anche quest'ultima "garanzia" è stata definitivamente abbandonata nel corso della crisi economico-finanziaria del 2008, durante la quale il frequente ricorso alla decretazione d'urgenza è stato costantemente accompagnato ad un ritardo di presentazione del disegno di legge di conversione alle Camere che è giunto a toccare anche i sette giorni¹⁰⁰. Sul punto appare plausibile interrogarsi sul se questa sola circostanza non sia già di per sé sintomatica di una carenza del presupposto della necessità ed urgenza. Ciò probabilmente anche a causa della notoria valenza "tutta politica" attribuita ai decreti legge, spesso utilizzati come strumento volto a "compattare" la maggioranza e rinforzare il rapporto di fiducia che intercorre tra potere esecutivo e legislativo. Dunque l'adozione del

⁹⁶ L'analisi di questo "sdoppiamento" è attribuibile a F. MODUGNO, *Riflessioni interlocutorie sulle conseguenze della trasformazione del decreto-legge*, in *Scritti in memoria di A. Piras*, Milano, 1996, pp. 458 e ss., il quale a sua volta ha sviluppato il pensiero di C. LAVAGNA, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 1985, p. 295.

⁹⁷ Le parole del Presidente Scalfaro sono riportate nel lavoro di G. MARONGIU, *Il parlamento convertito alle "conversioni": l'abuso del decreto-legge fiscale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 3/2012, pp. 653 e ss., evidenziando che tale intervento dell'allora Presidente della Repubblica era stato sollecitato dall'Ordine dei Notai, all'indomani della c.d. "lenzuolata Bersani".

⁹⁸ Sul punto appare, difatti, opportuno riportare quanto autorevolmente rilevato nell'ambito dell'attuale emergenza pandemica: «Nessuna assimilazione è possibile tra l'attuale eccezionale stato di necessità e le ordinarie crisi perpetue o le emergenze perenni cui siamo abituati in tempi "normali"». Così l'editoriale di G. AZZARITI, *Il diritto costituzionale d'eccezione*, cit., p. V.

⁹⁹ Così, T. MARTINES, *Diritto Pubblico*, Milano, 2005, p. 268.

¹⁰⁰ Cfr. A. CELOTTO, *Ormani è crollato anche il requisito costituzionale della "immediata presentazione" del decreto-legge alle Camere per la conversione (prendendo spunto dal d.l. n. 98 del 2011)*, in *Rivista AIC*, n. 3/2011, p. 3, che sul punto riporta testualmente che il «d.l. 1 luglio 2011, n. 94 "Misure urgenti in tema di rifiuti solidi urbani prodotti nella regione Campania" fa seguito alla "deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 30 giugno 2011", il d.l. 23 giugno 2011, n. 89, "Disposizioni urgenti per il completamento dell'attuazione della direttiva 2004/38/CE sulla libera circolazione dei cittadini comunitari e per il recepimento della direttiva 2008/115/CE sul rimpatrio dei cittadini di Paesi terzi irregolari" si appoggia alla "deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 16 giugno 2011"; così come il d.l. 13 maggio 2011, n. 70 "Semestre Europeo – Prime disposizioni urgenti per l'economia" fa riferimento alla "deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 5 maggio 2011". In pratica questi decreti sono stati emanati, pubblicati e trasmessi alle camere per la conversione con un ritardo rispettivamente di 1, 7 e 8 giorni rispetto all'adozione da parte del Consiglio dei Ministri».

decreto legge si manifesta più come un disegno di legge che produce nell'immediato i propri effetti, che non come strumento per fronteggiare una situazione straordinaria, da cui la definizione di «disegni di legge rinforzati»¹⁰¹.

Pertanto, come accennato, può argomentarsi che dei veri e propri vincoli alla “decretazione torrenziale” sono stati invece posti in quelle definite come “storiche” sentenze della Corte Costituzionale, tra le quali si ricordano *in primis* la sentenza n. 360/1996, definita come «uno degli interventi più rilevanti ed incisivi della Corte Costituzionale nel settore delle fonti del diritto»¹⁰², con la quale la Consulta, al fine di abolire quella pratica che connotava il funzionamento del «sotto-sistema governo-parlamento nella «Seconda Repubblica»»¹⁰³, nonché di colmare le lacune presenti nella l. 400/1988¹⁰⁴, ha sostanzialmente dichiarato l'illegittimità dei decreti-legge che reiteravano, in tutto o in parte, delle disposizioni già contenute in precedenti decreti-legge non convertiti, facendo salva l'ipotesi di emersione di nuovi elementi giustificativi della straordinarietà ed urgenza¹⁰⁵. Inoltre, con tale pronuncia, la Consulta richiamava anche la propria precedente sentenza n. 302/1988 nella quale aveva evidenziato come «la prassi della reiterazione (...) viene ad incidere sugli equilibri istituzionali (...) alterando i caratteri della stessa forma di governo e l'attribuzione della funzione legislativa ordinaria al parlamento».

¹⁰¹ In tal senso, ancora, A. CELOTTO, *Ormani è crollato anche il requisito costituzionale della “immediata presentazione” del decreto-legge alle Camere per la conversione (prendendo spunto dal d.l. n. 98 del 2011)*, cit..

¹⁰² Così A. SIMONCINI, *L'impatto della sentenza n. 360/1996 sul sistema delle fonti e sui rapporti Parlamento/Governo: una prima valutazione*, in *Quaderni costituzionali*, n. 3/1997, p. 526.

¹⁰³ Così C. DE MICHELI, *Governare senza legiferare: l'analisi dell'attività di decretazione (e di reiterazione) tra Prima e Seconda Repubblica*, in *Quaderni costituzionali*, n. 3/1997, p. 515.

¹⁰⁴ La legge 144/1988, art. 15, comma 2, lett. c), difatti prevede come sola ipotesi di divieto di reiterazione il caso di decreto-legge espressamente non convertiti in legge dal Parlamento.

¹⁰⁵ In tale pronuncia, tuttavia, la Corte ha mitigato tale posizione riconoscendo al Parlamento la possibilità di far salvi gli effetti del decreto-legge, se lo stesso sia stato, nelle more, convertito in legge.

E, ancora, sempre alla funzione “creatrice” della Corte Costituzionale si devono le ulteriori limitazioni poste con l’importante *revirement* adottato con le ormai “storiche” sentenze 171/2007¹⁰⁶ e 128/2008¹⁰⁷ con le quali la Corte, riempiendo ulteriormente di significato il dettato costituzionale, ha dichiarato l’incostituzionalità di una legge di conversione di un decreto-legge carente dei requisiti di necessità ed urgenza, ritenendo che tale vizio non possa essere sanato neanche dalla avvenuta conversione in legge. Ed ancora la nota sentenza n. 22/2012, con la quale la Corte, sulla scia delle precedenti pronunce, ha dichiarato, tra le altre, l’incostituzionalità per violazione dell’art. 77, comma 2 della Cost. di una c.d. “norma intrusa”, inserita dal Parlamento in sede di conversione in legge, riconoscendone la potenziale idoneità ad alterare la «omogeneità di fondo della normativa urgente»¹⁰⁸.

Tuttavia, nonostante ciò, e soprattutto a far data dal 2008, quando si sono avvertiti i primi segnali della emergente grave crisi economico-finanziaria globale, il ricorso alla decretazione d’urgenza è stato

¹⁰⁶ Numerosi i commenti a tale pronuncia della Corte Costituzionale, tra i quali di richiamano, senza pretesa di esaustività, i seguenti contributi, tutti consultabili in *Consulta online*, A. CELOTTO, *C’è sempre una prima volta... (La Corte costituzionale annulla un decreto-legge per mancanza dei presupposti)*, in *Giustamm.it*, n. 3/2007, pp. 513 e ss.; R. DICKMANN, *Il decreto-legge come fonte del diritto e strumento di governo*, in *Federalismi.it*, n. 12/2007; R. ROMBOLI, *Una sentenza “storica”: la dichiarazione di incostituzionalità di un decreto-legge per evidente mancanza dei presupposti di necessità e di urgenza*, in *Foro Italiano*, n. 7-8/2007, pp. 1986 e ss.; A. RUGGERI, *Ancora una stretta (seppur non decisiva) ai decreti-legge, suscettibile di ulteriori, ad oggi per vero imprevedibili, implicazioni a più largo raggio (a margine di Corte cost. n. 171 del 2007)*, in *Forum dei Quaderni Costituzionali*, 4 giugno 2007; F. PATERNITI, *Dalla astratta sindacabilità al concreto sindacato del decreto legge privo dei presupposti costituzionali: la corte costituzionale passa alle vie di fatto*, in *Forum dei Quaderni Costituzionali*; P. CARNEVALE, *Il vizio di “evidente mancanza” dei presupposti al debutto quale causa di declaratoria di incostituzionalità di un decreto-legge. Il caso della sentenza n. 171 del 2007*, in *Giurisprudenza italiana*, n. 12/2007, pp. 2677 e ss.; A. GUAZZAROTTI, *Il rigore della Consulta sulla decretazione d’urgenza: una camicia di forza per la politica?*, in *Forum dei Quaderni Costituzionali*; S. BOCCALATTE, *Tra norma e realtà: riflessioni sulla motivazione del decreto-legge della luce della sentenza n. 171/2007*, in *Federalismi.it*, n. 17/2007. Si vedano anche S. CIPOLLINA, *Nota a Corte Costituzionale del 18 giugno 2007 n. 202 e del 23 maggio 2007 n. 171*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4/2007, pp. 93 e ss.; A. CONCARO, *La Corte costituzionale e il decreto-legge privo dei presupposti di necessità ed urgenza*, in *Quaderni costituzionali*, n. 4/2007, pp. 831 e ss..

¹⁰⁷ Anche in merito a tale pronuncia della Corte Costituzionale, numerosi sono i commenti della dottrina. Si richiamano, senza pretesa di esaustività, i seguenti contributi, tutti consultabili in *Consulta online*, A. CELOTTO, *La “seconda rondine”: ormai c’è un giudice per i presupposti del decreto legge*, in *Giustamm.it*; D. BALDAZZI, *Quando i casi di scuola diventano casi concreti*, in *Forum dei Quaderni Costituzionali*; A. RUGGERI, *“Evidente mancanza” dei presupposti fattuali e disomogeneità dei decreti-legge (a margine di Corte cost. n. 128 del 2008)*, in *associazione deicostituzionalisti.it*; D. CHINNI, *Un passo avanti (con salto dell’ostacolo) nel sindacato della Corte Costituzionale sui presupposti della decretazione d’urgenza*, *ivi*.

¹⁰⁸ Tra i numerosi commenti alla citata sentenza della Corte Costituzionale n. 22/2012, si ricordano, senza alcuna pretesa di esaustività, R. DICKMAN, *La Corte sanziona la “evidente estraneità” di disposizioni di un decreto-legge inserite con la legge di conversione. Error in procedendo o vizio di ragionevolezza?*, in *Federalismi.it*, 7 marzo 2012; A. CELOTTO, *L’abuso delle forme della conversione (affinamenti nel sindacato sul decreto-legge)*, in *Giurcost.it*, 2 ottobre 2012; G. SERGES, *La “tipizzazione” della legge di conversione del decreto-legge ed i limiti agli emendamenti parlamentari*, *ivi*; C. BERTOLINO, *Ulteriori considerazioni in tema di conversione del decreto legge*, in *Rivista AIC*, n. 3/2012; G. FILIPPETTA, *L’emendabilità del decreto-legge e la farmacia del costituzionalista*, in *Rivista AIC*, n. 4/2012. La più generale tematica dell’“omogeneità” dei decreti-legge e, dunque, attinente al rischio dell’inserimento di “norme intrusive” in sede di conversione è ancora attuale. Appare in merito interessante rilevare che, recentemente, il Presidente Mattarella, costantemente attento alla “qualità” della produzione normativa, in data 11 settembre 2020, in occasione della promulgazione della legge di conversione del d.l. n. 76/2020, ha inviato un messaggio motivato alle Camere, nel quale si legge che «Ho proceduto alla promulgazione soprattutto in considerazione della rilevanza del provvedimento nella difficile congiuntura economica e sociale. Invito tuttavia il Governo a vigilare affinché nel corso dell’esame parlamentare dei decreti legge non vengano inserite norme palesemente eterogenee rispetto all’oggetto e alle finalità dei provvedimenti d’urgenza. Rappresento altresì al Parlamento l’esigenza di operare in modo che l’attività emendativa si svolga in piena coerenza con i limiti di contenuto derivanti dal dettato costituzionale».

frequente e costantemente “giustificato” con la necessità di fronteggiare tale crisi. Così, nell’ambito di decreti-legge recanti, sotto diversi “titoli” misure per fronteggiare la “crisi economica” è stato anche costantemente violato il disposto di cui all’art. 4 dello Statuto, quando, proprio, a partire dall’estate del 2008¹⁰⁹ è stata inaugurata quella definita come stagione della «gestione d’urgenza della politica economica»¹¹⁰.

In particolare, tra questi, si segnalano le innumerevoli “anomalie” presenti nei numerosi decreti legge *omnibus* adottati nel 2011 nel corso della perdurante situazione di instabilità finanziaria¹¹¹, situazione sì patologica, ma risaputamente non più “straordinaria”. Difatti, come evidenziato in dottrina, le straordinarie ragioni di necessità ed urgenza erano connesse «al provvedere piuttosto che al Provvedimento»¹¹².

Questa tendenza si è accompagnata, dunque, alla “amara” constatazione di una costante «svalutazione della portata cogente della riserva di legge» a causa di uno «slittamento della funzione normativa a favore del potere esecutivo, in omaggio a valutazioni di convenienza pratica ed operativa»¹¹³, del quale ha conseguentemente “risentito” la «qualità delle leggi»¹¹⁴.

Volendo ricordare alcuni esempi, si cita il d.l. n. 11/2008 che, tra le varie misure, prevedeva testualmente che, per le imprese operanti in determinati settori, «l’aliquota dell’imposta sul reddito delle società di cui all’articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è applicata con una addizionale di 6,5 punti percentuali per i soggetti che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 3 milioni di euro e un reddito imponibile superiore a 300 mila euro». Nonché, in espressa deroga al principio di irretroattività: «In deroga all’articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la

¹⁰⁹ Il riferimento è al d.l. 25 giugno 2008, n. 112, recante “*Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*”, convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133.

¹¹⁰ C. BERGONZINI, *La tempesta perfetta: una manovra economica per decreto-legge*, in *Quaderni costituzionali*, n. 3/2013, p. 558.

¹¹¹ In tal senso, si ricorda ancora la lettera “esortativa” inviata nel 2011 dalla BCE al Governo italiano.

¹¹² Così A. CELOTTO, *Ormani è crollato anche il requisito costituzionale della “immediata presentazione” del decreto-legge alle Camere per la conversione (prendendo spunto dal d.l. n. 98 del 2011)*, cit., p. 3 che ha evidenziato la innegabile «mutazione genetica del decreto legge», richiamando a sua volta anche quanto osservato da A. RUGGERI, *La Corte e le mutazioni genetiche dei decreti-legge*, in *Riv. Dir. Cost.*, 1996, 251 ss..

¹¹³ Cit. P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, cit., p. 1033.

¹¹⁴ Così, autorevolmente, S. MATTARELLA, *La trappola delle leggi, Molte, oscure, complicate*, Bologna, 2011, p. 31, proseguendo nel rilevare che: «Diminuisce perfino il numero dei disegni di legge governativi: se è così facile inserire le disposizioni volute dai ministri in decreti-legge, che entrano immediatamente in vigore, perché perdere tempo a fare proposte al Parlamento? La qualità delle leggi ne risente.». In generale, sul più ampio tema della “qualità” della legislazione, senza pretesa di esaustività, si rinvia a S. STAIANO, *Normatività e dintorni. Riflessioni sull’incertezza delle regole dal punto di vista costituzionale*, in *Diritto e Società*, n. 4/2015, pp. 683 e ss.; P. MAZZINA, *Qualità della legislazione e competitività: alcune riflessioni intorno ad una recente esperienza campana*, in *Osservatorio AIC*, ottobre 2013; R. DICKMANN, *Procedimento legislativo e coordinamento delle fonti*, Padova, 1997; M. AINIS, *Una finestra sulla qualità della legge*, in *Rass. parl.*, 1996, pp. 189 ss.; ID., *Attuazione di norme a mezzo di norme*, in *Giur. cost.*, 1996, pp. 2015 ss.; L. DI MAJO, *La qualità della legislazione tra regole e garanzie*, Napoli, 2019.

disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007». L'esempio citato non è del tutto "casuale". Si trattava dell'istituzione della meglio nota "Robin Hood Tax", poi dichiarata sì incostituzionale¹¹⁵, ma per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione. Difatti, sebbene la problematica della relativa istituzione con decreto legge fosse stata avanzata nell'ordinanza di rimessione dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna¹¹⁶, sul punto, come già accennato, la Consulta si è limitata a ribadire che l'art. 23 della Costituzione non reca una riserva di legge rinforzata, senza neanche accennare al disposto di cui all'art. 4 dello Statuto, pur richiamato dal giudice *a quo*.

Anche il successivo d.l. n. 98/2011, definito esempio di vero e proprio decreto *omnibus*, ha presentato "svariate" problematiche. *In primis*, in palese violazione del dettato costituzionale che prevede l'invio alle Camere il giorno stesso, rientra tra quei decreti-legge presentati alle camere ben sei giorni dopo la relativa adozione, in particolare dal 30 giugno al 6 luglio 2011. Con specifico riferimento alla materia tributaria, si ricorda brevemente che tale decreto-legge ha, tra gli altri, istituito l'istituto del reclamo-mediazione, introducendo l'articolo 17-*bis* al d.lgs. 546/1992¹¹⁷, che, nella sua originaria formulazione, prevedeva che tale istituto fosse condizione di "ammissibilità" del ricorso giurisdizionale dinanzi la Commissione tributaria provinciale per determinate categorie di atti dell'Amministrazione finanziaria¹¹⁸. Tale istituto,

¹¹⁵ Corte Cost. sentenza n. 10/2015. Tale pronuncia del Giudice delle Leggi ha suscitato molto interesse, poiché la stessa Corte ha limitato l'efficacia retroattiva di tale pronuncia di incostituzionalità, tema sul quale è tornata la Corte di Cassazione con ordinanza n. 32716 del 18 dicembre 2018, per confermare l'assenza di efficacia retroattiva di tale pronuncia. La dottrina, sia tributaria che costituzionale, si è ampiamente soffermata sull'analisi di tale pronuncia, nonché della successiva sentenza resa dalla Commissione tributaria remittente. Si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività a R. DICKMAN, *La Corte costituzionale torna a derogare al principio di retroattività delle proprie pronunce di accoglimento per evitare "effetti ancor più incompatibili con la Costituzione"*, in *Federalismi.it*, n. 4/2015; L. ANTONINI, *Forzatura dei principi versus modulazione temporale degli effetti della sentenza*, in *Forum di quaderni costituzionali*, 23/4/2015; C. PADULA, *Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze 10 e 155 del 2015*, in *Federalismi.it*, n. 19/2015; R. BIN, *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, in *Forum di quaderni costituzionali*, 27/4/2015; G. BIZIOLI, *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi*, in *Forum di quaderni costituzionali*, 18/6/2015; A. ANZON DEMMIG, *Elogio della sentenza n. 10 del 2015*, in *Forum di quaderni costituzionali*, del 12 maggio 2015; ID., *La corte costituzionale "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle proprie pronunzie di accoglimento*, in *Rivista AIC*, n. 2/2015; C. BUZZACCHI, *"Capacità contributiva" e "progressività" alla prova dell'equilibrio di bilancio*, in *Osservatorio Costituzionale*, n. 3/2017; L. CARPENTIERI, *La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi: l'"autogoverno" degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettiva di una incostituzionalità solo pro futuro*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3/2017, pp. 223 ss.; nonché al numero monografico della rivista *Rassegna tributaria*, n. 5/2015, con contributi di A. URICCHIO, L. ANTONINI, G. BIZIOLI, F. TESAURO, G. SCACCIA, M. BIGNAMI, G. FRANZONI, L. SALVINI, V. CAPUTI, G. TESAURO. In merito appare interessante richiamare il precedente insegnamento di E. DE MITA, *Diritto tributario e corte costituzionale: una giurisprudenza necessitata*, in *Jus*, n. 1/2008, il quale osservava «Chi conosce la giurisprudenza costituzionale, anche fuori del campo tributario, sa che essa è una giurisprudenza realistica, a volte necessitata, con forti condizionamenti politici. Quella tributaria è forse ancora di più necessitata: dalle esigenze di gettito, dalle difficoltà dell'azione di governo e politica in generale».

¹¹⁶ Commissione Tributari Provinciale di Reggio Emilia, ordinanza del 26 marzo 2011.

¹¹⁷ Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413".

¹¹⁸ Ci si limita a ricordare brevemente che, tra i diversi profili di dubbia costituzionalità che l'istituto presentava nella sua originaria formulazione, tale specifica della previsione della "condizione di ammissibilità" è stata – tra le altre – poi tempestivamente "mitigata" dal legislatore con la successiva l. 147/2013, art. 1, comma 611 (c.d. Legge di stabilità 2014), che, tenuto conto della consolidata giurisprudenza costituzionale in materia di c.d. "giurisdizione condizionata" (*ex*

soprattutto nella sua iniziale formulazione, si mostrava foriero del probabile e principale obiettivo perseguito dall'esecutivo di assicurare un gettito più "rapido" alle casse dello Stato, in virtù delle specifiche contingenze economiche del periodo e che, invece, anche ai fini di un miglior coordinamento con gli altri istituti deflativi del contenzioso tributario, avrebbe senz'altro necessitato un più "mirato" intervento di matrice parlamentare.

Ancora, per quel che interessa il presente contributo, si ricorda il d.l. n. 201/2011 che, nell'ambito di diverse "misure economiche", ha "anticipato" all'anno 2012 l'entrata in vigore dell'IMU – Imposta Municipale Propria¹¹⁹, nonché ha introdotto anche nuove imposte ordinarie: imposta di bollo sulle giacenze medie dei conti correnti (emulando quanto già accaduto sotto la vigenza del Governo Amato nel 1992), nonché l'imposta sulle imbarcazioni ed aeromobili. Ed è proprio l'istituzione di tali tributi "ordinari" che sembra porsi in palese contrasto non solo con il dettato di cui all'art. 4 dello Statuto, ma anche con l'art. 77 Cost., poiché, come autorevolmente evidenziato, l'"ordinarietà" di per sé contrasta con la necessità di «soddisfare un'esigenza straordinaria ed urgente»¹²⁰.

multis, Corte Cost., sent. n.ri 530/1989 e 15/1991), ha modificato la citata disposizione, prevedendo che l'istituto sia "mera" condizione di procedibilità del successivo ed eventuale ricorso dinanzi la Commissione Tributaria Provinciale. Con tale intervento il legislatore ha "salvato" l'istituto, prima dell'intervento della declaratoria di incostituzionalità. Difatti, nelle more, svariate Commissioni tributarie avevano sottoposto la questione al vaglio della Corte Costituzionale, che si è poi pronunciata, solo successivamente, con sentenza 9 aprile 2014, n. 98, con la quale, pertanto, è stata dichiarata «l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis, comma 2, del d.lgs. 546/1992, nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, comma 611, lett. a), numero 1) della l. 147/213 – Legge di Stabilità 2014». La dottrina in materia è molto vasta. Si ricordano, senza alcuna pretesa di esaustività, C. GLENDI, *Tutela cautelare e "nuova" mediazione tributaria*, in *Corriere tributario*, n. 4/2014, pp. 275 ss.; ID., *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corriere tributario*, n. 12/2012, pp. 845 e ss.; A. CARINCI, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi, se ne profilano altri*, in *Corriere tributario*, n. 4/2014, pp. 273 e ss.; ID., *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corriere tributario*, n. 37/2012, pp. 2879 e ss.; F. D'AYALA VALVA, *La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2/2013; G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corriere tributario*, n. 12/2012, pp. 853 e ss.; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rassegna tributaria*, n. 1/2012, pp. 65 e ss.; G. CORASANITI, *Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in *Corriere tributario*, n. 19/2012, pp. 1441 e ss.; A. SBROIACCA, *La mediazione e il mancato coordinamento con gli altri istituti deflativi*, in *Dialoghi tributari*, n. 3/2012, pp. 284 e ss.; D. STEVANATO, *Reclamo e "mediazione fiscale" lettera ad un bambino mai nato*, in *Dialoghi tributari*, n. 1/2012, pp. 99 e ss.; S. CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corriere tributario*, n. 8/2012, pp. 584 e ss.; M. BRUZZONE, *L'anticipazione dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corriere tributario*, n. 10/2012, pp. 709 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corriere tributario*, n. 31/2012; ID., *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, in *Corriere tributario*, n. 19/2012, pp. 1454 e ss.; ID., *Dal reclamo al processo*, in *Corriere tributario*, n. 12/2012; G. SEPIO, *Alla ricerca del contraddittorio perduto*, in *Dialoghi tributari*, n. 2/2012, pp. 199 e ss.; A. GUIDARA, D. STEVANATO, R. LUPI, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dialoghi tributari*, n. 1/2012, pp. 92 e ss.; A. SBROIACCA, D. STEVANATO, R. LUPI, *Reclamo-mediazione: gli scoordinamenti sistematici di un istituto apprezzabile*, in *Dialoghi tributari*, n. 3/2012, pp. 284 e ss.; G. CANTILLO, *Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del d.lgs. 546/1992*, in *Il Fisco*, n. 31/2011, pp. 4997 e ss..

¹¹⁹ In merito ad alcuni aspetti "problematici" derivanti proprio dalla decretazione d'urgenza in materia di IMU è recentemente intervenuta la Corte costituzionale con sentenza n. 262/2020. In merito sia consentito rinviare ad A. TOMO, *La deducibilità "strutturale" dell'IMU: la Consulta richiama i canoni di coerenza e ragionevolezza per rimediare agli errori della decretazione d'urgenza*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 15 febbraio 2021 e riferimenti bibliografici ivi riportati.

¹²⁰ In tal senso, G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente e i vincoli al legislatore*, in *Il Fisco*, n. 46/2008, pp. 8271 e ss..

4. Tra straordinarietà e contingenze economiche: le peculiarità dell'attuale situazione emergenziale e il ruolo dell'ordinamento europeo

L'attuale contesto emergenziale, come anticipato in premessa, ci pone dinanzi alla inevitabile consapevolezza che la grave crisi economica in corso, che si sta già mostrando quale imponente “eredità” della pandemia da Covid-19, potrà probabilmente trovare – prima o poi – una contropartita in un inasprimento della pressione fiscale, tanto a livello nazionale quanto europeo. Bisogna solo stabilire *quando*. Perlomeno questa sarebbe la soluzione “attesa” – sebbene non “auspicata” – da tutti, in virtù di quanto accaduto in passato per fronteggiare le “precedenti crisi”, di natura bellica e finanziaria, alle quali *prima facie* potrebbe assimilarsi la situazione attuale. Tuttavia, è proprio la riflessione su un possibile aumento della pressione fiscale che pone in luce le specifiche peculiarità dell'emergenza in corso; peculiarità che, in realtà, fanno emergere l'“improprio” paragone tra l'attuale crisi di matrice pandemica tanto con una situazione di guerra, quanto con la richiamata e recente crisi finanziaria del 2008.

Tali peculiarità giustificano, difatti, la necessità di ribadire la difficoltà di assimilare l'emergenza in corso ad una guerra¹²¹, con connessa difficoltà di prevedere l'istituzione di una seppur straordinaria *windfall tax*, poiché, allo stato, non appaiono – *prima facie* – rinvenibili fonti di ricchezza “inaspettata” da poter sottoporre a tassazione¹²², salvo, in ogni caso, quanto si dirà *infra*, in merito alla possibile individuazione di entrate proprie dell'Unione europea – in virtù di quanto recentemente previsto con il piano di finanziamento denominato *Next Generation EU* – che siano volte a colpire indici di capacità contributiva forieri evidenti disequaglianze, ma, tuttavia, non definibili come “inaspettate” o direttamente derivanti dal contesto pandemico, in quanto già caratterizzanti le problematiche fiscali quantomeno dell'ultimo decennio¹²³.

¹²¹ Tra gli altri, si rinvia a M. LUCIANI, *Il sistema delle fonti del diritto alla prova dell'emergenza*, cit.; S. STAIANO, *Né modello né sistema. La produzione del diritto al cospetto della pandemia*, cit., p. 531 e ss.; A. RUGGERO, *Il coronavirus, la sofferta tenuta dell'assetto istituzionale e la crisi palese, ormai endemica, del sistema delle fonti*, cit., p. 215; U. DE SIERVO, *Emergenza covid e sistema delle fonti: prime impressioni*, cit..

¹²² A titolo esemplificativo si pensi che, nell'ambito di una generale crisi globale correlata da drastici cali di p.i.l., si è viceversa registrato un significativo aumento del circa 8% del settore delle telecomunicazioni. Ma dovrebbe forse ritenersi che questo dato positivo non possa essere identificato come una ricchezza “immeritata”, viceversa questo dato evidenzia come il settore delle telecomunicazioni abbia consentito di portare avanti “da remoto”, una buona parte delle attività. E, in ogni caso, in ambito nazionale, parte di tali attività sono già oggetto della “nuova” imposta sui servizi digitali in vigore dal 1° gennaio 2020 e, in ambito europeo, già oggetto della precedente proposta di istituzione della Digital service tax (Commissione europea, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM (2018) 148 final).

¹²³ In merito si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività, alla considerazioni di F. GALLO, *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *DIMT – Diritto Mercato Tecnologia*, n. 1/2016, pp. 153 e ss.; L. CARPENTIERI, *La crisi del binomio “diritto-territorio” e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 4/2018, pp. 351 ss.; L. DEL FEDERICO, *Le nuove forme di tassazione della digital economy ed i limiti delle scelte legislative nazionali: la prospettiva italiana ed europea*, in C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. De Capitani de' Vimercate (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Milano, 2019, pp. 485-504.

Ad ogni modo, le peculiarità dell'attuale situazione dimostrano l'impropria assimilazione anche alla crisi finanziaria del 2008 e, pertanto, sono alla base del necessario e repentino "abbandono" della pur ipotizzata introduzione di una *covid tax*. Al riguardo è stato difatti autorevolmente evidenziato che, all'indomani della crisi finanziaria del 2008 i principali interventi in materia fiscale sono stati volti tanto ad "eliminare" quelle distorsioni che potevano aver contribuito alla diffusione di tale crisi¹²⁴, quanto a prevedere «una contrazione della spesa pubblica e (...) un aumento della pressione fiscale»¹²⁵ che, in particolare, si era sostanziato in un aumento dell'aliquota IVA e in un «inasprimento di imposte patrimoniali, immobiliari, finanziarie»¹²⁶.

E, invece, le citate peculiarità dell'emergenza in corso hanno giustificato – e continuano a giustificare nel perdurare della pandemia – interventi, nella specifica materia tributaria di stampo, *lato sensu*, "agevolativi" che, viceversa, e alla stregua di quanto invece accade in occasione di catastrofi naturali¹²⁷ – quali ad esempio i terremoti – mirano a fornire un ristoro dalla carenza di liquidità e trovano la loro più opportuna previsione in strumenti normativi di stampo emergenziale, quali sono, appunto, i decreti-legge¹²⁸.

¹²⁴ Cfr. G. MELIS, F. RAISI, *Crisi e fiscalità*, cit., p. 1372, i quali osservano che «ci si trova in uno scenario del tutto diverso rispetto ad un'altra grave crisi, quella finanziaria del 2008. Allora, il fattore tributario aveva addirittura concorso a determinarla: si pensi alle misure che incentivavano le *stock option*, che avevano favorito l'assunzione di rischi di breve termine prevalentemente finalizzati a massimizzare il reddito personale dei gestori, destabilizzando il mercato; a quelle che agevolavano la deduzione degli interessi sui mutui e l'emissione di strumenti di cartolarizzazione, originando enormi masse di debiti sin dall'origine destinati a rimanere insoluti; ai regimi di favore applicati ai paradisi fiscali, sovente sede della società di gestione dei prodotti finanziari tossici. Conseguentemente, all'epoca, una prima azione del legislatore tributario consistette proprio nell'intervenire su tali distorsioni tributarie».

¹²⁵ In tal senso, P. BILANCIA, *Il governo dell'economia tra stati e processi di integrazione europea*, cit., in virtù di quanto già evidenziato al paragrafo n. 1 e nella precedente nota n. 14 *supra*.

¹²⁶ Così, ancora, G. MELIS, F. RAISI, *Crisi e fiscalità*, cit., p. 1375.

¹²⁷ Si rinvia, ancora, ai contributi di cui all'opera collettanea M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, A. PACE, C. VERRIGNI (a cura di), *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, *passim*.

¹²⁸ Il riferimento è ai numerosi decreti-legge adottati nel corso dell'attuale pandemia, con particolare riferimento al c.d. "Decreto-liquidità" (Decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, recante "Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali", convertito, con modificazioni, in legge 5 giugno 2020, n. 40); al c.d. "Decreto-rilancio" (Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19", convertito, con modificazioni, in legge 17 luglio 2020, n. 77); al c.d. "Decreto-agosto" (Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante "Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia, convertito", con modificazioni, in legge 13 ottobre 2020, n. 126). Con specifico riferimento al c.d. "Decreto-rilancio", richiamano a titolo esemplificativo e non esaustivo alcune misure adottate in ambito tributario: soppressione delle "clausole di salvaguardia" per aumento delle aliquote IVA e delle accise carburanti; fino al 31 dicembre azzeramento dell'aliquota IVA per l'acquisto di beni e dispositivi medici di protezione individuale (mascherine), che in ogni caso sarà fissata, successivamente, nella misura del 5%; esonero dal pagamento della Tosap per bar e ristoranti con occupazione di suolo pubblico; rinvio delle scadenze al 16 settembre 2020 (unica rata o 4 rate, senza interessi); ecobonus e sisma bonus al 110%; Credito d'imposta del 60% delle spese sostenute per "riaperture in sicurezza" e sanificazioni; Sospensione pagamenti per avvisi bonari e avvisi di accertamento (rimessione in termini per pagamenti); Sospensione della compensazione tra credito imposta e debito iscritto a ruolo: possibilità di avere rimborso del credito anche se ci sono importi iscritti a ruolo; rinvio dell'entrata in vigore della *sugar tax* e della *plastic tax* all'anno 2021. Sono state inoltre adottate misure che meritano una particolare attenzione: l'art. 24 del decreto, nel titolo dedicato al "Sostegno alle imprese e all'economia" e rubricato *Disposizioni in materia di versamento IRAP*, prevede la cancellazione del saldo 2019 e dell'acconto 2020 in calendario per il mese di giugno 2020. L'articolo 177 del medesimo decreto, nel capo dedicato a "misure per il

Difatti, come evidenziato, la materia tributaria appare il luogo più idoneo per l'utilizzo virtuoso della decretazione d'urgenza proprio quando, come nel caso della pandemia in corso, nonché delle catastrofi naturali, la grave e connessa crisi di liquidità può rendere necessario un immediato intervento che sia volto alla "riduzione" della pressione fiscale o, quantomeno al relativo differimento. Ciò, *a fortiori*, considerando che nel nostro ordinamento non sono mancati casi in cui l'istituto del decreto legge sia stato utilizzato per la "cancellazione" di tributi, anche in assoluta carenza di una qualsivoglia "emergenzialità". In particolare, si fa riferimento a quel caso acutamente definito come il «peccato originale»¹²⁹, perpetrato dal d.l. n. 93/2008, recante "Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie" che, all'articolo 1 sancì l'abolizione dell'ICI sulla prima casa per tutti i Comuni¹³⁰. Era l'assenza, in quel celebre "precedente", di alcun elemento di *straordinarietà* ad aver condotto autorevole dottrina a parlare di «decretazione di urgenza televisiva»¹³¹.

Si comprendono, allora le motivazioni che hanno spinto autorevole dottrina a prospettare che, al termine della pandemia, e delle relative iniziative intraprese per fronteggiare – nell'immediato e con decreto-legge – la crisi di liquidità in corso, piuttosto che cercare una contropartita in un "generico" aumento della pressione fiscale, sarebbe più opportuno "cogliere l'occasione" per «realizzare una riforma organica che attribuisca alla tassazione e al sistema degli incentivi il fine di ottenere un giusto bilanciamento fra produzione e consumo, di redistribuire in modo più appropriato redditi e ricchezza (...)»¹³², di guisa che, quand'anche una simile riforma conduca ad un eventuale inasprimento della pressione fiscale a livello

turismo e la cultura" e rubricato "Esenzioni dall'imposta municipale propria – IMU per il settore turistico" prevede parimenti la cancellazione della prima rata 2020 dell'IMU, in relazione agli immobili adibiti a strutture ricettive e stabilimenti balneari. Il medesimo decreto prevede che a fronte del mancato incasso, è stato istituito dallo Stato un fondo volto a ristorare, rispettivamente le Regioni (e le province autonome di Trento e Bolzano) ed i Comuni, delle minori entrate derivanti dalle richiamate disposizioni. In entrambi i casi il decreto legge rinvia all'adozione di un decreto del Ministero dell'Economia e Finanze sulle modalità di riparto dei rispettivi fondi, da adottarsi entro 30 giorni dell'entrata in vigore del decreto-legge. Nell'ambito di tali misure che risultano "rispettose" della natura provvedimentale che dovrebbe caratterizzare lo strumento del decreto-legge, si segnala, tuttavia, che un'eccezione in tal senso è costituita dalla disposizione di cui all'art. 180, commi 3 e 4 del c.d. "Decreto rilancio", mediante la quale, colmando il lungo silenzio legislativo sul punto, il Governo ha modificato l'impianto della disciplina dell'imposta di soggiorno, tramite l'attribuzione della responsabilità d'imposta ai gestori delle strutture ricettive. Sul punto sia consentito rinviare alle riflessioni svolte, anche in riferimento ad una possibile violazione proprio dell'art. 4 dello Statuto, ad A. TOMO, *L'imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo e il problematico ruolo degli albergatori: luci e ombre della nuova disciplina*, in *Giurisprudenza delle imposte*, n. 1/2020, p. 83.

¹²⁹ Così A.E. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2011, p. 7.

¹³⁰ Non si trattava quindi di una "facoltà" accordata dal Legislatore statale con rinvio alla potestà regolamentare comunale.

¹³¹ L'espressione è di G. MARONGIU, *Il parlamento convertito alle "conversioni": l'abuso del decreto-legge fiscale*, cit..

¹³² Così, F. GALLO, *Quali interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze tra Stato e regioni?*, in *Il mondo che verrà. Interpretare e orientare lo sviluppo dopo la crisi sanitaria globale*, in *Quaderni del CNEL*, Numero speciale, maggio 2020, p. 84. In tal senso, in merito all'auspicio di un intervento di riforma del sistema fiscale italiano, si vedano anche L. CARPENTIERI, V. CERIANI, *Proposte per una riforma fiscale sostenibile. Work in progress*, in *Astrid Online*, 2020; L. CARPENTIERI, *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Audizione presso la VI Commissione (Finanze) della Camera dei Deputati e VI Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica, 15 marzo 2021.

nazionale, lo stesso troverebbe più adeguata formulazione in una legge ordinaria o, quantomeno, in un decreto legislativo.

Tuttavia, come anticipato in premessa, le riflessioni in merito ad un necessario inasprimento della pressione fiscale devono oggi tenere in considerazione anche il ruolo rivestito dall'ordinamento europeo, in merito alla previsione di potenziali nuove entrate proprie volte a “ristorare” il bilancio europeo a fronte dell'imponente piano di investimenti varato con il citato *Next Generation EU*.

Come intuibile, la tematica è di attuale interesse poiché, nell'ambito del contesto pandemico, il citato piano di finanziamento dell'Unione europea ha previsto la possibilità di innalzare il massimale delle preesistenti risorse proprie, nonché di introdurre nuove entrate proprie per il bilancio dell'UE, quali tributi “verdi”, imposte sugli “extraprofitto” delle imprese e un'imposta europea sui servizi digitali. È per tale motivo che in dottrina è stato rilevato come l'accesso ai fondi predisposti dall'UE possa rivelarsi un «boomerang», poiché, con specifico riferimento agli investimenti a “fondo perduto” «si ritiene, impropriamente, che proprio in quanto a “fondo perduto” non debba essere restituita. Una convinzione errata, perché anche queste somme saranno recuperate dall'Ue attraverso la partita di giro delle risorse proprie: innalzamento dei massimali e introduzione di nuove risorse proprie sono gli strumenti che l'Unione utilizzerà per rientrare di questi denari»¹³³.

In particolare, ai fini della presente riflessione in tema di fonti del diritto, appare necessario riflettere, seppur brevemente, sul come l'istituzione di simili prelievi possa conciliarsi con i citati limiti costituzionali – e non solo – nazionali relativi all'istituzione di nuovi tributi. Difatti, come noto, le politiche fiscali europee sono soggette alla regola dell'unanimità e al procedimento legislativo speciale¹³⁴, nell'ambito del

¹³³ Così F. SALMONI, *Recovery fund: le nuove risorse proprie europee di fronte alla Costituzione*, in E. MOSTACCI, A. SOMMA (a cura di), *Dopo le crisi. Dialoghi sul futuro dell'Europa*, Roma, 2021, p. 217, la quale, ancora, in relazione all'istituzione di nuove risorse proprie dell'Unione, sottolinea che «il perché dell'introduzione di queste nuove risorse proprie è chiaro: evitare di palesare il fatto che sono sempre e comunque gli Stati membri che finanziano il debito assunto dalla Commissione nell'ambito del *Recovery fund* e che, proprio per questo, anche gli aiuti a fondo perduto in qualche modo saranno pagati dagli Stati beneficiari».

¹³⁴ Le iniziative legislative europee in materia fiscale richiedono l'unanimità. Esiste dunque un potere di veto di ciascuno Stato membro, ai sensi dell'art. 311 TFUE. In termini generali occorre, seppur brevemente, ricordare che la fiscalità dell'Unione europea è una fiscalità di tipo “derivato”, poiché le “risorse proprie” volte a finanziare il bilancio europeo (ovvero specifiche percentuali dell'IVA, dei dazi doganali e contributi sul reddito nazionale lordo) provengono e vengono trasferiti dagli Stati membri. Appare tuttavia interessante ricordare una recente Comunicazione della Commissione, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, COM(2019) 8 *final*, mediante la quale la Commissione ha proposto una transizione ad una votazione a maggioranza qualificata. Del resto, il superamento della regola dell'unanimità era stato promosso anche da autorevole dottrina che aveva evidenziato come già dalla precedente crisi finanziaria era emersa l'inefficacia di mere azioni di coordinamento e ravvicinamento delle politiche fiscali. In tal senso si vedano, per tutte, le autorevoli considerazioni di F. GALLO, *L'Europa ha bisogno di un'unione fiscale*, in *Il Sole 24 Ore* del 5 giugno 2017, il quale, parlando di una “utopia necessaria” evidenzia che «sarà una considerazione banale e forse utopistica, ma è indubbio che in una prospettiva di più lungo termine le difficoltà di un sostanziale ravvicinamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri potranno essere superate solo se si legherà l'integrazione fiscale alla soppressione del principio di unanimità e si attribuiranno poteri “sostanziali” al Governo e al Parlamento europei».

quale la sola istituzione europea di diretta rappresentatività popolare, il Parlamento europeo, svolge un ruolo meramente “marginale”. Di qui, in virtù di quanto evidenziato, i dubbi relativi ad una difficile compatibilità dell’istituzione di un “nuovo tributo” europeo con il principio di riserva di legge di cui all’art. 23 Cost. e, *lato sensu*, con i connessi principi di *no taxation without representation* e *consent* al tributo; dubbi pertanto derivanti dalla considerazione che solamente la Commissione e il Consiglio – rappresentativi del potere esecutivo degli Stati membri – si occuperebbero dell’istituzione e dell’applicazione del tributo¹³⁵.

Difatti, proprio in virtù di tali problematiche in tema di *governance* europea, autorevole dottrina ha evidenziato che «la soluzione proposta dalla Commissione è del tutto inedita, poiché va oltre l’attribuzione all’Unione europea dei consueti poteri di armonizzazione e ravvicinamento dei tributi istituiti dagli Stati membri istituendo in capo all’Unione una potestà tributaria diretta sui singoli cittadini europei»¹³⁶. Questa circostanza, anche in virtù delle considerazioni svolte nei precedenti paragrafi, fa sorgere degli interrogativi sia in merito alla legittimità di una potestà tributaria in capo alle sole istituzioni dell’Unione espressione dei Governi nazionali, ma anche in merito alla medesima sovranità nazionale in tema di politiche fiscali¹³⁷, soprattutto considerando che, mentre in ordinamenti nazionali, quale quello italiano la potestà tributaria, principalmente in virtù dei principi di cui all’art. 53 Cost., è volta al perseguimento di finalità redistributive, l’ordinamento dell’Unione è ancora identificabile come ordinamento di stampo prettamente liberale¹³⁸. È noto, difatti, che l’art. 53 Cost. «pietra angolare»¹³⁹ della nostra forma di stato democratico-pluralista, costituisce la proiezione, in ambito tributario, non solo dei principi di uguaglianza formale e sostanziale, ma anche di quel dovere di solidarietà economica, politica e sociale, di cui all’art. 2 della Carta costituzionale. Orbene, pur non pentendocisi soffermare nella

¹³⁵ In merito in dottrina è stato autorevolmente evidenziato che «il dibattito sull’esigenza di rivedere le attuali regole di *governance* dell’Unione Europea viene alimentato in modo costante da decenni e le opinioni via via manifestatesi hanno tutte in comune la consapevolezza dell’esistenza di un “deficit democratico” da superare attraverso l’attribuzione all’unico organo elettivo dell’Unione (il Parlamento europeo) di una pienezza di poteri nell’esercizio della funzione legislativa». In tal senso, P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell’emergenza COVID-19*, cit., p. 227, e riferimenti bibliografici ivi riportati, nota n. 94.

¹³⁶ Cit. P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell’emergenza COVID-19*, cit., p. 224.

¹³⁷ In tal senso si rinvia ancora a F. SALMONI, *Recovery fund: le nuove risorse proprie europee di fronte alla Costituzione*, cit. p. 220, la quale, difatti si interroga sul «se è vero che la politica fiscale è connaturata alla sovranità, l’introduzione a livello sovranazionale di queste nuove risorse proprie è compatibile con il dettato della nostra Costituzione e con i limiti costituzionali della tassazione? Se, tra i tratti tipici della sovranità si riscontra anche la potestà impositiva, è legittimo, dal punto di vista costituzionale, aver acconsentito all’introduzione all’interno del nostro ordinamento di nuove imposte indirette deliberate (dal Consiglio che, come noto, è formato dai ministri degli Stati membri e ne rappresenta, dunque, gli esecutivi), previa una mera consultazione del Parlamento europeo? (...) l’introduzione di nuove risorse proprie, nella forma di imposte indirette, hanno compromesso o rischiano di compromettere la sovranità fiscale degli Stati membri?».

¹³⁸ In merito si ritiene opportuno ricordare le autorevoli considerazioni di P. BILANCIA, *Per uno spazio europeo dei diritti sociali*, in P. Bilancia (a cura di), *La dimensione europea dei diritti sociali*, Torino, 2019, pp. 1-24, anche relativamente al “Pilastro europeo dei diritti sociali”.

¹³⁹ Così P. BORJA, *Art. 53 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006.

presente sede su una più approfondita analisi dell'articolo in questione¹⁴⁰, ci si limita a evidenziare come emblematico, ai fini delle presenti argomentazioni, anche per una riflessione di più ampio respiro “politico”, possa apparire la stessa “collocazione sistematica” di tale disposizione nell'ambito del testo costituzionale: nella Parte I, Titolo IV, dedicato ai “Rapporti politici” e, più in particolare, tra il dovere di difesa della patria (art. 52 Cost.) e il dovere di fedeltà alla Repubblica (art. 54 Cost.).

Pare dunque opportuno rilevare che i “rischi” relativi all'introduzione di “entrate proprie” dell'Unione, principalmente di tipo proporzionale e indiretto, risiedono nella considerazione che, in assenza di una adeguata modifica dei Trattati volta a superare il “difetto di rappresentatività” e conferire centralità al Parlamento europeo nell'ambito del procedimento legislativo, la proposta di creare una “fiscalità europea” – per quanto condivisibilmente avallata da autorevole dottrina¹⁴¹ – potrebbe, allo stato attuale, risultare in contrasto con i principi costituzionali fondamentali della nostra Carta costituzionale. In particolare ci si riferisce sia ai principi di cui all'art. 53 della Costituzione – con specifico riferimento al principio di progressività di cui al secondo comma – in quanto i prelievi proposti avrebbero la forma di imposte indirette, proporzionali, che, per loro natura, gravando in misura “uguale” sulla popolazione, non sarebbero idonee al perseguimento di finalità redistributive¹⁴², quanto al principio «relativo alla riserva di legge in materia tributaria, disciplinato in Italia dall'art. 23 della Costituzione, che costituisce il

¹⁴⁰ È vastissima la letteratura relativa all'analisi dei principi di cui all'art. 53 Cost.. Ci si limita a rinviare, senza alcuna pretesa di esaustività, alle autorevoli considerazioni di F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011; G. FALSITTA, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea costituente*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 9/2013, pp. 761 e ss.; A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui “limiti” costituzionali all'imposizione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 13/2013, pp. 1035 e ss.; G. GAFFURI, *Ancora dell'attitudine alla contribuzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/2013, pp. 975 ss..

¹⁴¹ Si vedano, senza alcuna pretesa di esaustività, quanto recentemente osservato da F. GALLO, *L'Europa ha bisogno di un'unione fiscale*, cit.; P. BILANCIA, *Per uno spazio europeo dei diritti sociali*, cit.; P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, cit.; A. MAJOCCHI, *Next Generation EU: verso una fiscalità federale*, in *Centro Studi sul Federalismo*, Commento n. 180, 29 maggio 2020; V.E. FALSITTA, Audizione alla XIV Commissione Politiche dell'Unione europea Della Camera dei Deputati del 16 giugno 2020.

¹⁴² In merito appare interessante ricordare quanto affermato dall'On. Scoca durante i lavori dell'Assemblea costituente, in particolare, in relazione alla stesura dell'art. 53 della Costituzione, quando lo stesso affermò che i tributi indiretti: «attuano una progressione a rovescio, in quanto, essendo stabiliti prevalentemente sui consumi, gravano maggiormente sulle classi meno abbienti», motivo per il quale aveva evidenziato che solo la progressività delle imposte dirette poteva assicurare un sistema aderente ad «un criterio più democratico, più aderente alla coscienza della solidarietà sociale e più conforme alla evoluzione delle legislazioni più progredite» (si vedano, ancora, Atti Assemblea costituente, CXXX Seduta di venerdì 23 maggio 1943, p. 4203). In tal senso anche F. SALMONI, *Recovery fund: le nuove risorse proprie europee di fronte alla Costituzione*, cit., p. 223, la quale, richiamando quanto pacifico nella giurisprudenza costituzionale (cfr. Corte cost., sentenza n. 78/2016), in merito alla necessità che il sistema tributario inteso nel suo “complesso” debba essere orientato al criterio della progressività, si domanda se l'istituzione di tali nuove entrate proprie dell'Unione, nella forma di tributi indiretti, minerebbe – definitivamente – o meno il più generale impianto progressivo del nostro ordinamento, già costellato di entrate indirette e di tipo “proporzionale”. Su tale ultima considerazione si rinvia nuovamente anche a quanto autorevolmente affermato da P. BILANCIA, *Per uno spazio europeo dei diritti sociali*, cit., p. 5, la quale, riferendosi alla più recente crisi finanziaria del 2008: «la crisi economica ha prodotto una perdita di capacità redistributiva delle politiche nazionali, una riduzione del carattere progressivo del sistema fiscale, e in generale un diffuso indebolimento della capacità di intervento dello Stato nelle politiche sociali».

presupposto della legittimazione democratica dello Stato attraverso l'attribuzione della potestà legislativa in materia tributaria ad un organo elettivo costituente espressione diretta della sovranità popolare»¹⁴³.

5. Consenso al tributo e utilizzo “virtuoso” del decreto-legge

Il desiderio di riaffermare la “funzionalizzazione” dei tributi alle spese pubbliche¹⁴⁴, al quale – pur senza far rivivere il c.d. “principio del beneficio” nella sua concezione di memoria liberale¹⁴⁵ – conseguirebbe la “limitazione” della portata del principio dell'unità del bilancio pubblico, appare sempre più avvertito, poiché, secondo autorevole dottrina, tale limitazione «rinnoverebbe i contenuti della riserva di legge in materia tributaria e, probabilmente, darebbe nuova linfa vitale al principio fondamentale, ma purtroppo agonizzante, della *no taxation without representation*»¹⁴⁶. I tentativi in tal senso intrapresi anche nell'ambito della c.d. “finanza locale”, dove maggiore impiego hanno le entrate con gettiti vincolati¹⁴⁷, ne costituiscono un chiaro segnale e in tal senso si esprime la dottrina anche in relazione alla possibilità di vincolare il gettito delle potenziali nuove “entrate proprie” dell'Unione europea¹⁴⁸.

¹⁴³ Cit. P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, cit., p. 228.

¹⁴⁴ In merito si ricorda ancora il contributo di S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”*. *La prospettiva del “costituzionalista”*, cit., *passim*.

¹⁴⁵ Sul c.d. “principio del beneficio”, soprattutto in relazione al rapporto con il principio di capacità contributiva, si ricordano, senza alcuna pretesa di esaustività, B. GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/1949, pp. 15 ss.; ID., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/1950, pp. 332 ss.; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, *passim*; F. GALLO, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, cit., pp. 399 e ss.; ID., *Diseguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2012, pp. 287 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: tributi paracommutativi e tasse facoltative*, in *Ragion pratica*, n. 1/2008, il quale, a sua volta richiama, tra gli altri, E. VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Padova, 1937, p. 92.

¹⁴⁶ Così, autorevolmente, A. CONTRINO, F. FARRI, *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, n. 1/2020, p. 14.

¹⁴⁷ Ci si riferisce ai c.d. “tributi di scopo” (per la disciplina dei quali si rinvia, senza pretesa di esaustività a C. VERRIGNI, *Imposta di scopo a tutela del patrimonio culturale. Vincoli di destinazione e compatibilità con gli aiuti di Stato*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 3/2018, pp. 784 e ss.; A. URICCHIO, *L'imposizione di scopo*, in A. URICCHIO, M. AULENTA, G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del Fisco*, Bari, 2016, pp. 151 e ss.; F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rassegna tributaria*, 2011, pp. 1261 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 2007, pp. 184 e ss.), all'imposta di soggiorno (sia consentito rinviare ad A. TOMO, *L'imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo e il problematico ruolo degli albergatori: luci e ombre della nuova disciplina*, cit., pp. 58 e ss., e ai riferimenti bibliografici ivi riportati), al contributo di sbarco (cfr. R. ALFANO, *L'imposta di sbarco per le isole minori: caratteri e peculiarità nell'analisi delle prime esperienze applicative*, in V. FICARI – G. SCANU (a cura di) “*Tourism taxation*” *sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, cit., pp. 235 e ss.; ID., *Fiscalità, ambiente e tributi locali: il ruolo dei tributi a destinazione vincolata correlati allo sbarco nelle isole minori*, in S. SPARACIA – F. A. CIMINO (a cura di), *Nuovi orientamenti di economia e diritto in tema di tutela ambientale*, Milano, 2019, pp. 260 e ss.; L. LOVECCHIO, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati abilitati*, in *Corriere tributario*, 2012, pp. 1780 e ss.), e ad altre entrate locali cui è riconosciuta finalità ambientale (cfr. R. ALFANO, A. TOMO, *Italian experiences of local taxation to protect the environment: a comparative analysis*, in M. VILLAR EZCURRA – C. CAMARA BORROSO (a cura di), *Environmental Tax Studies for the Ecological Transition*, 2019, pp. 299 e ss. e riferimenti bibliografici ivi riportati).

¹⁴⁸ In tal senso si vedano le argomentazioni di V.E. FALSITTA, *Audizione...*, cit., il quale osserva che «sarebbe utile impostare le nuove risorse proprie come “imposte di scopo”, non genericamente affluenti al bilancio a lungo termine e non solo vagamente collegate ai programmi dell'UE».

In effetti, riaffermare quel più profondo *consent* al tributo di matrice anglosassone appare necessario oggi che, anche all'esito della costituzionalizzazione del principio di "equilibrio" di bilancio¹⁴⁹, i principi di cui all'art. 53 della Costituzione, espressione di quelle finalità redistributive proprie di uno stato democratico pluralista, appaiono tuttavia recessivi rispetto al novellato art. 81 della Costituzione¹⁵⁰. E questo è quanto emerge anche da alcune recenti sentenze della Corte Costituzionale¹⁵¹.

E allora, il conseguente e connesso ricordato "desiderio" della Corte di Cassazione di riconoscere una qualche "immanenza" a quei principi enunciati nello Statuto, attribuendo alla legge n. 212/2000 una «sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia»¹⁵², soprattutto a quei principi di cui ai primi quattro articoli dello Statuto rivolti al legislatore *futuro*, non dovrebbero allora apparire così "incondivisibili", pur senza tuttavia poter elevare lo Statuto a «stella polare»¹⁵³.

In effetti, come accennato, si potrebbe ritenere che tale valore ermeneutico sia stato rivestito dalle norme dello Statuto che attengono ai rapporti tra fisco e contribuente¹⁵⁴. Invece, come evidenziato nel corso del presente lavoro, minore "fortuna" hanno avuto i primi quattro articoli dello Statuto, recanti appunto

¹⁴⁹ Come noto, il riferimento è alla Legge cost. 1/2012, con la quale è stato costituzionalizzato il principio del c.d. "equilibrio di bilancio", novellando l'art. 81 della Costituzione. Senza alcuna pretesa di esaustività si rinvia a A. PACE, *Pareggio di Bilancio: qualcosa si può fare*, in *Rivista AIC*, n. 3/2011; P. BILANCIA, *La nuova governance dell'Eurozona e i "riflessi" sugli ordinamenti nazionali*, cit.; R. BIFULCO, *Jefferson, Madison e il momento costituzionale dell'unione. A proposito della riforma costituzionale sull'equilibrio di bilancio*, in *Rivista AIC*, n. 2/2012; F. BILANCIA, *Note critiche sul c.d. "pareggio di bilancio"*, n. 2/2012; A. MORRONE, *Pareggio di bilancio e stato costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 1/2014; F. GALLO, *Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio e il tramonto dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2014; G. RIVISECCHI, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *Rivista AIC*, n. 3/2016; C. BUZZACCHI, *"Capacità contributiva" e "progressività" alla prova dell'equilibrio di bilancio*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 3/2017; ID., *Copertura finanziaria e pareggio di bilancio: un binomio a rime obbligate?*, in *Rivista AIC*, n. 4/2012; M. LUCIANI, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in Atti del Convegno "Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012", tenuto presso la Corte Costituzionale, 22 novembre 2013, il quale, nell'analizzare la riforma costituzionale prendeva le mosse dalla considerazione che «il presente non potrebbe intendersi senza ricordare la nascita del principio *no taxation without representation* con l'art. 12 della *Magna Carta*, strappata dai baroni inglesi a Giovanni Senza Terra nel 1215 (...)».

¹⁵⁰ Sul punto si rinvia a quanto autorevolmente osservato da C. BUZZACCHI, *"Capacità contributiva" e "progressività" alla prova dell'equilibrio di bilancio*, cit..

¹⁵¹ Il riferimento è alla citata sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2015, nonché alle sentenze n.ri 173/2013; 88/2014; 49/2018 e, da ultimo, alla sentenza n. 18/2019. Con particolare riferimento a quest'ultima pronuncia della Corte, si rinvia alle attente considerazioni di G. PALOMBINO, *La tutela delle generazioni future nel dialogo tra legislatore e corte costituzionale*, in *Federalismi.it*, n. 24/2020.

¹⁵² *Ex multis*, Corte di Cassazione, sent. n.ri 17575/2002, 7080/2004.

¹⁵³ Il paragone è di G. MARONGIU, *Il parlamento convertito alle "conversioni": l'abuso del decreto-legge fiscale*, cit., pp. 653 e ss.

¹⁵⁴ Si pensi all'articolo 12 della l. 212/2000, rubricato «Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali» che al comma 7 prevede espressamente «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374» ed alla relativa evoluzione che ha generato sul tema del c.d. contraddittorio endoprocedimentale (cfr. *ex multis*, Corte di Cassazione, SS. UU. Sent. 266352009).

“norme *sulla* formazione”, in quanto costantemente rimesse in discussione dal legislatore *futuro* e, spesso, proprio in momenti di crisi e per fronteggiare “esigenze di bilancio”.

Fermi restando gli autorevoli insegnamenti dalla dottrina richiamata nei precedenti paragrafi, nonché della consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale, e ricordando che anche il principio di continuità della funzione legislativa verrebbe “minato” da una disposizione normativa che contenga una specifica previsione in merito alla sua abrogazione¹⁵⁵, deve segnalarsi che, viceversa, non è mancato chi ha riconosciuto alle norme *sulla* produzione un potere “condizionante”, pur senza mettere in discussione la rigidità della nostra Costituzione¹⁵⁶. In particolare si ricorda quanto autorevolmente evidenziato anche da chi – pur negando la cogenza delle “norme *sulla* normazione” – ha osservato che «la legge presente può a vario titolo vincolare la legge futura unicamente dotandosi di contenuti “pregevoli” (...) in rapporto alla tavola dei valori costituzionali»¹⁵⁷.

In questa prospettiva potrebbe allora ritenersi che la disposizione di cui all’art. 4 dello Statuto presenti questo “contenuto pregevole”: la *ratio* di quel *no taxation without representation* che ha trovato pieno riconoscimento nell’art. 23 Cost. che, se letto in combinato disposto con l’art. 77 Cost., ci invita a riflettere sul se possa considerarsi costituzionalmente legittimo introdurre nell’ordinamento un nuovo tributo mediante il decreto legge. Difatti, per la natura stessa del decreto legge, un nuovo tributo introdotto in tal modo, entrerebbe in vigore immediatamente tradendo quel principio del “consenso al tributo” che può ritenersi rispettato solo se anche le minoranze rappresentate in Parlamento partecipino alla relativa istituzione.

Tuttavia, in virtù di quanto evidenziato, in un’ottica di *multilevel governance*, le medesime considerazioni valgono – *a fortiori* – anche in merito alla potenziale istituzione di nuovi tributi da parte delle istituzioni dell’Unione europea.

Nello specifico ambito tributario nazionale, ferma la responsabilità esclusivamente politica riguardo la concreta attuazione degli indirizzi normativi presenti nello Statuto¹⁵⁸, anche alla luce dei ragionamenti svolti, non è mancato chi ha autorevolmente prospettato una possibile valenza costituzionale dei principi dello Statuto rispetto al parametro di ragionevolezza insito nell’art. 3 della Costituzione¹⁵⁹ o ancora chi ha

¹⁵⁵ Cfr. A. PACE, *Potere costituente, rigidità costituzionale, autovincoli legislativi*, Milano, 2002, *passim*.

¹⁵⁶ Cfr. A. PIZZORUSSO, *Delle fonti del diritto*, in Commentario del codice civile. Disposizioni sulla legge in generale.

¹⁵⁷ Cit. A. RUGGERI, *Norme sulla normazione e valori*, in *Rivista dell’Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, n. 3/2011, p. 12.

¹⁵⁸ In tal senso, A. FEDELE, *Diritto tributario (principi)*, in *Enciclopedia del Diritto*, II, Milano, 2009, p. 447.

¹⁵⁹ Così G. FALSITTA, *Lotta ad oltranza alla piaga dell’evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corriere giuridico*, n. 1/2007, ove l’Autore autorevolmente annovera nel «catalogo degli interventi censurabili sotto il profilo della ragionevolezza» tanto il ricorso «alla decretazione d’urgenza in carenza palese e tracotante dei relativi presupposti» specificando che «il governo confeziona centinaia di articoli per ogni manovra e costringe il parlamento ad approvare il tutto “a scatola chiusa”, col metodo vagamente ricattatorio del voto di fiducia, in sostanziale violazione del principio di riserva di legge», quanto, con specifico riferimento allo Statuto, «risultano violata, nella confezione dei nuovi testi, tutte

riconosciuto portata cogente all'articolo 4 dello Statuto, quale "rafforzamento" della riserva di legge *ex* art. 23 Cost.¹⁶⁰.

In realtà, pur dovendosi prendere atto della mancata cogenza dell'art. 4, sembra, in ogni caso, doveroso sottolineare che solo tramite la dialettica parlamentare e nel percorso legislativo ordinario anche tramite la partecipazione delle Commissioni parlamentari e, giova ribadirlo, delle minoranze, può dirsi rispettato in tutte le sue sfumature quel necessario consenso alla contribuzione. In quest'ottica, dunque leggendo l'articolo 23 in combinato disposto con gli artt. 53 e 77 della Costituzione si comprende che quella riserva di legge, lungi dal costituire un mero vincolo di carattere "formale", costituisce anche esso un vincolo di carattere sostanziale che necessita di una ponderata attenzione parlamentare¹⁶¹. A tali conclusioni potrebbe giungersi anche ricordando la richiamata peculiarità della materia tributaria nell'ambito di quelle materie elencate al secondo comma dell'articolo 75 della Costituzione.

Nel "filtro" del contesto emergenziale deve però ricordarsi, come anticipato, che la materia fiscale si presta ad un utilizzo virtuoso del decreto legge. Per tale motivo è stato evidenziato che «l'art. 4 dello Statuto (...) vuole ricondurre il decreto-legge alla sua fisiologica utilizzazione, quale strumento con il quale, in casi straordinari di necessità e d'urgenza, si può modificare questa o quella norma, si può, soprattutto, aumentare o diminuire aliquote di tributi esistenti e cioè operare una tipica scelta di politica economica che non incide (e non deve incidere) sulla struttura dell'ordinamento tributario esistente»¹⁶². Inoltre, è proprio quel "debole" dato letterale dello Statuto¹⁶³ che lascia al Governo la possibilità di ricorrere ai "celebri" decreti-catenaccio. Pertanto è stato osservato che «il governo, per sopperire alle straordinarie e urgenti necessità della finanza pubblica, può ricorrere al decreto per l'aumento (anche permanente) delle aliquote di tributi esistenti» difatti «il mero aumento del peso di un tributo esistente non porta sconvolgimenti nelle procedure e per trovare attuazione richiede una cultura elementare, la più elementare in materia fiscale»¹⁶⁴.

Tuttavia, anche alla luce di quanto argomentato nel paragrafo precedente, deve ribadirsi che le specifiche peculiarità dell'attuale crisi economica, di origine pandemica, la rendono ben distante dalle precedenti

quelle prescrizioni, in tema di retroattività (...) e chiarezza degli enunciati, che sono imposte dallo Statuto dei diritti del contribuente».

¹⁶⁰ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 67, il quale osserva che «il legislatore dello Statuto muovendo da un'interpretazione rigorosa della riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost., ha ritenuto che il dettato costituzionale esiga l'intervento della legge ordinaria per l'individuazione degli elementi essenziali della fattispecie impositiva e della sfera dei soggetti passivi...».

¹⁶¹ In tal senso P. BORIA, *cit.*, p. 1034, il quale, nell'analisi della dialettica tra interesse fiscale e capacità contributiva evidenzia che sia necessario «stimolare un processo di contenimento dell'erosione della riserva di legge nella materia tributaria così da favorire una riappropriazione parlamentare del giudizio normativo circa la mediazione e la composizione delle aspettative ed esigenze delle diverse classi e categorie sociali».

¹⁶² In tal senso, G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni*, *cit.*, pp. 11007 e ss.

¹⁶³ Sul punto, si richiama nuovamente quanto osservato da M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, *cit.*, p. 76.

¹⁶⁴ Così, ancora, G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni*, *cit.*, pp. 11007 e ss.

crisi di origine bellica e finanziaria. E, dunque, se diversa è l'origine, diversi dovranno essere gli strumenti per farvi fronte.

Proprio lo strumento del decreto-legge, in passato utilizzato, rispettivamente sia per l'introduzione di *windfall taxes*, in contesti bellici, che per l'inasprimento della pressione fiscale, soprattutto patrimoniale, come accaduto a far data dal 2008, può trovare invece oggi il suo contenuto più condivisibile in previsioni di tipo "agevolativo". Ciò ferme restando le considerazioni in merito ad una potenziale istituzione di nuovi tributi propri da parte dell'Unione europea che, seppure mirino a colpire peculiari indici di capacità contributiva comunque riconducibili alle vicende della pandemia, accendono il riflettore su situazioni che preesistono¹⁶⁵ alla stessa e già necessitavano di un intervento del "legislatore tributario", al fine di eliminare le diseguaglianze e perseguire quelle finalità redistributive proprie delle moderne democrazie.

La prevedibile necessità di maggiori entrate, tanto per il bilancio nazionale quanto per quello europeo, anziché giustificare oggi un "indiscriminato" inasprimento della pressione fiscale tramite l'utilizzo della decretazione d'urgenza, potrà, al termine dell'emergenza, trovare risposta e, anzi, costituire l'occasione per quell'auspicata riforma del sistema tributario nazionale, avallata da autorevole dottrina¹⁶⁶. E, quand'anche tale riforma possa condurre ad un eventuale aumento della pressione fiscale, quantomeno per alcune categorie di soggetti passivi, una simile previsione sarebbe frutto di un più compiuto dibattito parlamentare. E, in virtù delle considerazioni svolte, tale ragionamento dovrebbe trovare applicazione anche in ambito europeo, mediante un adeguato "aggiornamento" del modello di *governance* sia nell'ambito del procedimento legislativo¹⁶⁷ che di una affermazione di un più equilibrato rapporto tra diritti sociali e diritti proprietari¹⁶⁸.

Ed allora, seppur è vero che quando i Padri Costituenti ipotizzarono di costituzionalizzare un catalogo di materie alle quali precludere il ricorso alla decretazione d'urgenza, gli stessi decreti-catenaccio non

¹⁶⁵ Appare interessante richiamare V.E. FALSITTA, Audizione ..., cit., il quale in merito ha evidenziato che l'Unione: «Già che c'è – mi viene da dire – propone nuovo smalto a vecchi progetti (la base imponibile consolidata comune per l'imposta sul reddito delle società; l'espansione di una porzione di entrate provenienti dal sistema di scambio di quote di emissione; un contributo nazionale calcolato sulla quota di rifiuti da imballaggio di plastica non riciclati)».

¹⁶⁶ In tal senso, F. GALLO, *Quali interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze tra Stato e regioni?*, cit.; L. CARPENTIERI, V. CERIANI, *Proposte per una riforma fiscale sostenibile. Work in progress*, cit.; G. MELIS, F. RAISI, *Crisi e fiscalità*, cit.; L. CARPENTIERI, *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Audizione..., cit..

¹⁶⁷ In tal senso A. MAJOCCHI, *Next Generation EU: verso una fiscalità federale*, cit., il quale ha osservato che «È ragionevole pensare che, sfruttando le difficoltà che emergeranno su questo punto, possa essere avviata una battaglia da parte del Parlamento europeo – attualmente escluso dalla procedura per l'approvazione di nuove risorse – per una riforma dei Trattati che preveda una codecisione fra Parlamento e Consiglio che votano a maggioranza, senza ratifiche nazionali».

¹⁶⁸ In merito si veda ancora V.E. FALSITTA, Audizione ..., cit.. Si richiama, inoltre, quanto autorevolmente evidenziato anche da P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, cit., p. 227, il quale, tra gli altri, richiama alla nota n. 94 la peculiare considerazione di R. DAHRENDORF, *Der Wiederbeginn der Geschichte: vom Fall der Mauer zum Krieg im Irak; Reden und Aufsätze, München* (trad. it. *La società aperta. Dal crollo del muro alla guerra in Iraq*, Bari-Roma, 2005), in base alla quale, allo stato attuale, «se l'UE facesse domanda di essere accolta nell'UE, questa domanda dovrebbe essere respinta per insufficienza di democrazia».

sarebbero stati esclusi¹⁶⁹, così riconoscendone la possibile “necessarietà”¹⁷⁰, del resto è opportuno evidenziare che solo quella parlamentare, o quantomeno quella delegata, dovrebbe rimanere la sede per l’introduzione di un’imposta “ordinaria”, ovvero di un “ordinario” aumento delle entrate di natura tributaria. Pertanto rimane sempre attuale il monito di chi ha autorevolmente evidenziato che «Se particolare deve essere la necessità, se straordinario deve essere il caso, se impellente deve essere l’esigenza, il decreto legge non potrà mai essere utilizzato per istituire un tributo destinato a durare, un tributo che connoti, per usare il linguaggio della tradizione, la fiscalità ordinaria»¹⁷¹.

¹⁶⁹ Anzi, come anticipato (si vedano in particolare i riferimenti di cui alle precedenti note n.ri 58 e 59), proprio la innegabile necessità di consentire il ricorso ai decreti-catenaccio consentì, in sede costituente, la “riapertura” della discussione in merito alla costituzionalizzazione dei decreti-legge, inizialmente – viceversa – negata nel testo approvato dalla II Sottocommissione. In particolare, nel corso della citata discussione in Assemblea del 16 ottobre 1947 che, nell’elencazione formulata dall’On. Persico, questi menzionò espressamente tra i casi di «assoluta inderogabile urgenza (...) per cui il provvedimento deve essere emanato subito, cioè non può essere ritardato di un’ora (...) rientrano i famosi decreti-catenaccio, che hanno questa necessità assoluta, per non dar tempo agli evasori di evadere quella legge che dovrà punire la loro cupidigia speculativa (...)».

¹⁷⁰ Nella Relazione della Commissione Economica del Ministero per la Costituente si legge che: «...tutti gli interrogati hanno confermato che la Costituzione deve esplicitamente od implicitamente porre il principio che l’applicazione dei tributi richiede una legge, di interessante peraltro notare che mentre tra gli interrogati coloro che hanno una preparazione prevalentemente giuridica (ad eccezione della sola risposta della Corte di Cassazione) hanno escluso recisamente che in materia di tributi si possa ammettere la facoltà del potere esecutivo di legiferare, gli economisti hanno sottolineato le ragioni che in casi eccezionali possono giustificare l’accoglimento di un principio diverso, pur aderendo in linea di principio alla esclusività del potere legislativo. (...) I decreti catenaccio, cioè i decreti che portano variazioni di tariffe, che se conosciute in precedenza darebbero luogo a speculazioni private ingiustificate ed a forme intese ad evitare l’aggravio, possono essere esplicitamente ammessi nella Costituzione e fatti oggetto di particolare regolamento inteso ad assicurarne la sollecita presentazione e discussione al Parlamento».

¹⁷¹ Così, G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni*, cit., pp. 11007 e ss..