

Giuseppe Bergonzini, ricercatore t.d. di Istituzioni di diritto pubblico nell'Università di Padova

Mario Bertolissi, già ordinario di Diritto costituzionale nell'Università di Padova

Giovanni Comazzetto, assegnista di ricerca di Diritto costituzionale nell'Università di Padova

Marco Lamandini, ordinario di Diritto commerciale nell'Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

Carola Pagliarin, associato di Diritto amministrativo nell'Università di Padova

Filippo Pizzolato, ordinario di Istituzioni di Diritto pubblico nell'Università di Padova

Guido Rivosecchi, ordinario di Diritto costituzionale nell'Università di Padova

Davide Testa, dottorando di ricerca nell'Università Luiss "Guido Carli"

Giovanna Tieghi, docente di ELP-Global English for Legal Studies nell'Università di Padova

Centro Studi sulle Istituzioni Livio Paladin

Ricerche giuridiche

Il 16 ottobre 2015, nell'Aula Magna dell'Università degli Studi di Padova *Galileo Galilei*, è stato ricordato Livio Paladin: costituzionalista, giudice e presidente della Corte costituzionale, ministro della Repubblica, accademico dei Lincei. Convinto che compito del giurista sia quello di *lottare per il Diritto*, ha identificato il nucleo essenziale dell'evoluzione delle istituzioni e del suo problematico divenire nella *Costituzione vivente*, concepita come sviluppo dei disposti e dei principi della *Costituzione scritta*.

Il Centro Studi – ideato da Mario Bertolissi ed arricchito dall'opera costante di Giuseppe Bergonzini e Giovanna Tieghi – aggiunge, alla divulgazione scientifica e all'educazione alla cittadinanza, questa ulteriore attività dedicata alle ricerche giuridiche. La prospettiva riguarda l'avvenire di una società politicamente organizzata, destinata a durare nel tempo se le sue leggi non si allontaneranno dai *costumi* e non perderanno di vista il *bene comune*. L'iniziativa riprende, idealmente, l'invito a riflettere con spirito critico e senso di gratitudine che hanno animato, dapprima, la Giornata di studi in ricordo di Livio Paladin, i cui atti sono raccolti nel volume *Riforme. Opinioni a confronto*, a cura di M. Bertolissi, e, a seguire, la Giornata di studi in onore di Mario Bertolissi, i cui atti sono raccolti nel volume *Libertà Giovani Responsabilità*, a cura di G. Bergonzini, F. Pizzolato, G. Rivosecchi e G. Tieghi, editi da questa casa editrice nel 2015 e nel 2020.

Centro Studi sulle Istituzioni Livio Paladin

Ricerche giuridiche

3

Il destino delle risorse pubbliche reperimento gestione giurisdizione

a cura di

Mario Bertolissi e Carola Pagliarin

con prefazione di

Marco Lamandini



JOVENE EDITORE

Il destino delle risorse pubbliche

ISBN



9

788824327886



€ 20,00

Non fa parte della tradizione degli studi giuridici e, in particolare, di quelli afferenti la formazione dei tecnici del diritto l'approfondimento delle tematiche concernenti le risorse. Per questa ragione, si è avvertita l'esigenza di raccogliere una serie di scritti, tali da porne in risalto l'importanza. Infatti, la disponibilità di risorse adeguate interessa chiunque: in particolar modo, i cittadini, perché da essa dipende la fruizione dei servizi e delle prestazioni, di cui parla la prima parte della Costituzione. Quindi, tutti gli enti pubblici e privati, le cui iniziative e le connesse attività possono avere un seguito soltanto in presenza di proventi da tributi, da impiegare attraverso una spesa intelligente ed oculata.

Ma c'è di più. Non ora, ma addirittura nel 1946, nel predisporre i materiali di studio per la Costituente, si osservò che quel che è riconducibile all'area delle risorse ha un carattere istituzionale strategico. E si avvertì che "nessun meccanismo giuridico è in grado di assicurare, oltre la legalità formale della spesa, altresì la migliore gestione economica dell'azienda statale, cioè la proficuità della spesa".

È una conclusione incontestabile. Ma, da allora, passi in avanti sono stati compiuti. Se ne possono compiere di ulteriori, se al centro della propria attenzione si collocano le giurisdizioni. I giudici, che presidiano una corretta esazione fiscale; i giudici, che sovrintendono a una corretta gestione del denaro pubblico. Tutto ciò, alla luce di quel che rivelano le esperienze sia europea, sia di altri ordinamenti.

Centro Studi sulle Istituzioni Livio Paladin

Ricerche giuridiche

3

VOLUMI PUBBLICATI

1. G. BERGONZINI, *Una Corte costituzionale aperta? Comunicazione partecipazione contraddittorio*, 2021.
2. G. COMAZZETTO, *La solidarietà necessaria. Metamorfosi di un principio nell'orizzonte costituzionale europeo*, 2023.
3. M. BERTOLISSI - C. PAGLIARIN (a cura di), *Il destino delle risorse pubbliche. Reperimento gestione giurisdizione*, 2023.

Il destino delle risorse pubbliche

reperimento gestione giurisdizione

a cura di

Mario Bertolissi e Carola Pagliarin

con prefazione di

Marco Lamandini

coordinamento editoriale

Giuseppe Bergonzini Giovanni Comazzetto
Giovanna Tieghi



JOVENE EDITORE

Il volume è pubblicato con il contributo finanziario del Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario dell'Università di Padova - Fondo per il finanziamento delle attività base di ricerca.

DIRITTI D'AUTORE RISERVATI

© Copyright 2023

ISBN 978-88-243-2788-6

JOVENE EDITORE

Via Mezzocannone 109 - 80134 NAPOLI - ITALIA
Tel. (+39) 081 552 10 19 - Fax (+39) 081 552 06 87
web site: www.jovene.it e-mail: info@jovene.it

I diritti di riproduzione e di adattamento anche parziale della presente opera (compresi i microfilm, i CD e le fotocopie) sono riservati per tutti i Paesi. Le riproduzioni totali, o parziali che superino il 15% del volume, verranno perseguite in sede civile e in sede penale presso i produttori, i rivenditori, i distributori, nonché presso i singoli acquirenti, ai sensi della L. 18 agosto 2000 n. 248. È consentita la fotocopiatura ad uso personale di non oltre il 15% del volume successivamente al versamento alla SIAE di un compenso pari a quanto previsto dall'art. 68, co. 4, L. 22 aprile 1941 n. 633.

Printed in Italy Stampato in Italia

INDICE

MARCO LAMANDINI, <i>Prefazione</i>	p.	1
MARIO BERTOLISSI, <i>Premessa</i>	»	5

MARIO BERTOLISSI

LA GIURISDIZIONE SULLE ENTRATE E SULLE SPESE

1. Premessa	»	7
2. Omissioni costituzionali	»	9
3. Le entrate e le spese	»	11
4. Questioni di sempre	»	15
5. Forma, sostanza e giurisdizione	»	17

GUIDO RIVOSECCHI

LA CORTE COSTITUZIONALE E LA TUTELA DEI DIRITTI NELL'IMPIEGO DELLE RISORSE

1. Corte, diritti e risorse: questioni vecchie e nuove nel bilanciamento tra principi costituzionali	»	21
2. La Corte davanti al "fatto" costituito dall'incidenza delle questioni sul bilancio: i poteri istruttori e la valutazione di impatto finanziario	»	31
3. Il rilievo assunto dall'equilibrio di bilancio in motivazione: le pronunce che definiscono giudizi in cui l'art. 81 Cost. è evocato a parametro	»	32
4. (<i>Segue</i>) Le pronunce sugli atti normativi di politica economico-finanziaria e il superamento della discrezionalità del legislatore	»	34
5. (<i>Segue</i>) Decisioni a contenuto finanziario e tutela dei diritti sociali, anche con riguardo alle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni	»	37
6. La valutazione di impatto finanziario nel <i>decisum</i>	»	43
7. Il controllo di costituzionalità sull'impiego delle risorse e la tutela dei diritti costituzionali	»	47

GIUSEPPE BERGONZINI
 IL (NUOVO?) GIUDICE TRIBUTARIO,
 TRA UNITÀ DELLA GIURISDIZIONE
 E INDIPENDENZA DEL GIUDICE SPECIALE

- | | |
|---|-------|
| 1. Premessa. Diritti (e doveri) costituzionali, giurisdizione tributaria, PNRR | p. 51 |
| 2. Commissione interministeriale e specializzazione del giudice tributario: le divergenti interpretazioni costituzionali di fondo; l'opzione seguita dalla l. n. 130/2022 | » 53 |
| 3. Un passo indietro, alla ricerca di qualche coordinata: Assemblea Costituente, unità della giurisdizione, giurisdizione tributaria | » 56 |
| 3.1. (<i>Segue</i>) Tra (teorica) unità della giurisdizione e (concreto) pluralismo giurisdizionale | » 63 |
| 3.2. (<i>Segue</i>) Corte costituzionale, unità della giurisdizione, giurisdizione speciale tributaria | » 68 |
| 4. Uno sguardo al presente: Costituzione e (nuova?) magistratura tributaria professionale | » 74 |
| 4.1. (<i>Segue</i>) Giudici tributari professionali e Cassazione; inquadramento lavorativo/retributivo, indipendenza e terzietà del giudice speciale | » 77 |
| 5. Conclusioni: alla perenne ricerca della giustizia tributaria | » 81 |

GIOVANNA TIEGHI

GIUSTIZIA FISCALE E “NEW GLOBAL JUDICIAL ATTITUDE”:
 VERSO UN COMPARATIVE TRANSFORMATIVE
 CONSTITUTIONALISM?

- | | |
|--|------|
| 1. Premesse per un'aggiornata <i>taxpayer-centered outlook</i> 'ordinamentale' ... | » 83 |
| 2. Giustizia, giurisdizione, risorse: tra riforme e “ <i>new judicial attitude</i> ” | » 86 |
| 3. L'indagine storico-comparatistica sui diritti del contribuente (i <i>Taxpayer's Rights - TR</i>): il giudice e i TR come diritti umani | » 90 |
| 4. I principi di diritto pubblico internazionale di tutela del contribuente tra tradizione costituzionale europea e prospettive di innovazione: il <i>Transformative Constitutionalism (TC)</i> alla prova dei fatti | » 93 |
| 5. Un <i>case-study</i> globale e uno strumento di <i>soft law</i> nelle mani di giudici (davvero) terzi e imparziali: l'OPTR | » 96 |
| 6. Potenzialità per nuovi scenari di giustizia fiscale contemporanea | » 99 |

CAROLA PAGLIARIN

LE FUNZIONI DELLA CORTE DEI CONTI:
 UN'EVOLUZIONE CRISI DOPO CRISI

- | | |
|-------------------|-------|
| 1. Premessa | » 103 |
|-------------------|-------|

2. Lo sviluppo delle funzioni di controllo della Corte dei conti dalla riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione al “pareggio di bilancio”	p. 104
3. L'evoluzione delle funzioni giurisdizionali della Corte dei conti: verso una giurisdizione generale	» 111
4. Giudice contabile e scelte amministrative	» 114
5. Le fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria	» 117
6. La Corte dei conti nel quadro delle disposizioni dedicate alla ripresa economica	» 126
7. Considerazioni conclusive	» 131

FILIPPO PIZZOLATO - DAVIDE TESTA

LIBERTÀ ECONOMICHE ED AUTONOMIA LOCALE:
STRUMENTI E LACUNE DELLA TUTELA GIURISDIZIONALE

1. L'impostazione del problema: il nesso tra libertà economiche ed autonomia locale	» 133
2. L'impatto delle piattaforme digitali sull'imposizione tributaria: iniziativa economica globale e tutela dei diritti economici e sociali al livello locale	» 139
3. Airbnb di fronte alla CGUE: vicenda giurisdizionale e questioni sull'estensione dell'autonomia locale	» 143
4. I mezzi di tutela dell'autonomia locale e il «muro» della legge	» 148

GIOVANNI COMAZZETTO

LA PROSPETTIVA EUROPEA:
IL CONTROLLO SULLA GESTIONE DELLE RISORSE
IN UN SISTEMA MULTILIVELLO

1. Premessa	» 153
2. La nuova <i>governance</i> economico-finanziaria sovranazionale dopo il <i>Next Generation EU</i>	» 155
3. Il sistema dei controlli sul NGEU e il ruolo della Commissione	» 157
4. La natura dei controlli e il ruolo della Corte dei conti europea: verso un nuovo paradigma?	» 159
5. Le risorse proprie: prospettive di riforma della fiscalità europea	» 161
6. Conclusioni	» 164
<i>Indice dei nomi</i>	» 167
<i>Indice analitico delle voci</i>	» 171

MARCO LAMANDINI

PREFAZIONE

I lavori raccolti in questo piccolo e prezioso volume – occasionati da un progetto interdisciplinare di ricerca nazionale assai utilmente avviato da alcuni anni¹ tra le Università di Bologna, Padova e Roma e di cui gli autori di questo volume rappresentano uno dei nuclei di ricerca – offrono nuove riflessioni sulla questione della giustizia specializzata, muovendo dall’esperienza dei giudici sulle risorse, sul duplice versante delle entrate e delle spese.

Inutile dire che si tratta di un libro che, oltre ad essere ricco di spunti – e, come si legge nella premessa, di “direttrici” su una molteplicità di “essenziali problemi ereditati dal passato e non ancora risolti che costituiscono una onerosa ipoteca per l’avvenire della società” – è anche particolarmente tempestivo, dal momento che consente di collocare in un più ampio contesto e di meglio comprendere la recente riforma della giurisdizione tributaria di cui alla legge 31 agosto 2022 n. 130. E ciò non solo nel quadro dell’esperienza costituzionale italiana e del relativo dibattito sulla unitarietà della giurisdizione ma anche nel più ampio contesto del disegno ordinamentale della giustizia, e dei suoi necessari attributi di competenza e indipendenza, in ambito tanto domestico quanto europeo, e in una prospettiva comparata.

Che il tema abbracci passato, presente e futuro è certo: per avvedersene è sufficiente leggere, quanto al passato, la discussione sul giudice tributario che animò, con spunti di sorprendente modernità, la Seconda Sottocommissione dell’Assemblea Costituente rispetto ai modelli alternativi del giudice speciale e di quello ordinario specializzato; quanto al presente, la discussione di quel medesimo tema in sede di Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria (quale emerge dalla Relazione conclusiva del 30 giugno 2021); quanto al futuro, gli obiettivi del Piano nazionale di ripresa e resilienza per una complessiva riforma

¹ PRIN2017NAFWC8.

del sistema giurisdizionale italiano e le riforme appena varate (e ora chiamate alla prova della pratica).

I paralleli con altri ordinamenti sono molteplici. Ma è forse qui sufficiente ricordare come già nell'Inghilterra vittoriana la questione della giustizia tributaria affidata a specialisti si era posta come un tema centrale di effettività del diritto in un contesto di speciale complessità normativa:

[T]ax law was acknowledged as being particularly complex and technical. Illogical arrangements, ambiguous language, poor drafting, innumerable amendments, the practice of reading a number of sections in different Acts as one and the invariable tradition of incorporating earlier Acts into a new taxing Act merely by reference, meant that tax Acts were notoriously long, obscure and complex. Furthermore, there existed a large body of material incorporating the interpretation of tax legislation by the central boards, instructions to tax officials as to how they were to deal with certain cases or groups of taxpayers, regulations issued by the boards and countless circulars and orders embodying the daily implementation of tax law. This practice of the revenue departments was central to the implementation of the tax law, and was utterly inaccessible to anyone outside the closed circles of the central revenue boards².

Forse che quelle complessità, ambiguità e imprecisione nella tecnica redazionale della alluvionale normativa e quella molteplicità di piani di regolazione concorrente (in cui *hard law* e *soft law* si avvinghiano tra loro e talora si confondono), e il cui risultato sono infinite collisioni tra norme e altrettanto infinite incertezze interpretative e attuative, possono dirsi proprie solo dell'ordinamento tributario?

Certamente no, e questo rende l'interrogativo su come assicurare tutela effettiva al più umano dei diritti costituzionalmente tutelati³ – e cioè quello ad una giurisdizione che renda effettivamente giustizia – un tema trasversale, nell'ordinamento e tra gli ordinamenti, che permea di sé tradizione e modernità.

² C. STEBBINGS, 'Bureaucratic adjudications: The internal appeals of the Inland Revenue' in P. BRAND, J. GETZLER (eds.), *Judges and Judging in the History of the Common Law and Civil Law. From Antiquity to Modern Times* (Cambridge University Press 2015), 166.

³ Come ricorda il bel contributo di Giovanna Tieghi, richiamando la fortunata espressione di Falsitta.

Le lezioni che, in questa più ampia prospettiva, vengono dallo studio delle giurisdizioni sulle entrate e sulle spese sono ancora una volta molteplici, e questo libro ne offre un'ampia messe. E tra esse vi è anche quella, sempre particolarmente acuta, di Luigi Einaudi (ricordata da Mario Bertolissi nel suo bel saggio introduttivo) che usava mettere in guardia dalla “mania riformatrice dei dottrinari che, andando in cerca della giustizia e non contenti della giustizia semplice e grossa, che è la sola concretamente possibile, vogliono la giustizia perfetta, che è complicata”.

È un monito pragmatico di grande avvedutezza. Ma provocatorio al tempo stesso, dal momento che, perché i diritti possano essere presi sul serio, è indispensabile che vi sia un giudice competente e indipendente capace di affermarli, tempestivamente. E a questo fine un ordinamento deve adottare coraggiose, e giuste scelte. Non a caso, nel noachismo, e cioè nella più antica delle religioni naturali, la settima e ultima legge divina è quella di istituire tribunali giusti. Vi è ancora molto, a giudicare da questo libro, che si può fare per trarre dal passato insegnamenti fruttuosi per il futuro della giustizia, ben oltre i confini del giudice tributario e, così, per provare (almeno) a riparare, con la giustizia, la società.

MARIO BERTOLISSI

PREMESSA

Anche il più banale dei discorsi, che ha ad oggetto le risorse pubbliche, considerato sul duplice versante della loro acquisizione (entrate) e del loro impiego in concreto (spese), non è privo di complessità. Infatti, coinvolge questioni attinenti la scienza delle finanze, il diritto finanziario, il diritto tributario, il diritto amministrativo, il diritto pubblico contabile e, *dulcis in fundo*, il diritto costituzionale italiano e comparato. Un insieme, che si suddivide ed articola in parti, destinato peraltro a ricomporsi, poiché unico è e rimane per tutti il termine di riferimento: il cittadino – forse, è preferibile dire: la persona –, contribuente, da un lato; destinatario di frammenti di spesa pubblica, dall'altro.

La giurisdizione ha il compito di risolvere eventuali ragioni di contrasto poste da chi lamenta una violazione della propria sfera giuridica da parte del fisco (giudice tributario) oppure contesta il mancato rispetto della disciplina giuridica relativa alle spese (giudice contabile). Tuttavia, questo è il momento patologico, cui si ricollega – positivamente – quello fisiologico del funzionamento del sistema. Sistema, che annovera, tra i suoi protagonisti, poteri statali, regionali e locali; che prevede azioni complesse, destinate a stabilire qual è la migliore delle decisioni da assumere; che esige l'attivazione di controlli preordinati alla rimozione, in via amministrativa, di profili di illegittimità paralizzanti; che comporta, infine, l'apparizione di un soggetto terzo e imparziale – come prevede l'art. 111, 2° comma, Cost. –, cui è affidato il compito di rendere definitivamente giustizia.

Questo è il fine ultimo, che riguarda non soltanto l'attività del giudice, ma anche, se non soprattutto, l'ordinamento complessivo della Repubblica, la quale deve avvalersi di giudici *tout court*, come auspicava il Costituente e dimostra la comparazione giuridica, il cui compito essenziale è di decidere *secundum ius*, ponendo le basi – quanto al fisco e ai gestori della spesa pubblica – di una effettiva applicazione dei principi costituzionali del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione amministrativa: ai sensi dell'art. 97, 2° comma, Cost.

I contributi elaborati hanno di mira alcuni obiettivi. Innanzitutto, segnalare taluni essenziali problemi, ereditati dal passato e non ancora risolti, che costituiscono una onerosa ipoteca per l'avvenire della società. In ogni caso, individuare qualche possibile direttrice che, forse, varrebbe la pena di tenere in considerazione. Non fosse altro che per l'intento condiviso di riflettere scientificamente pensando alle "creature carnali" – "il popolo individuato nella sua storica concretezza", secondo le parole magistrali di Paolo Grossi.

In particolare, pensando ai giovani: contribuenti del futuro.

MARIO BERTOLISSI

LA GIURISDIZIONE SULLE ENTRATE
E SULLE SPESE

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Omissioni costituzionali. – 3. Le entrate e le spese. – 4. Questioni di sempre. – 5. Forma, sostanza e giurisdizione.

1. *Premessa*

Per quanto possa apparire scontato l'approccio, che vede tra loro inscindibilmente connessi due oggetti, non solo lessicalmente, distinti, quali sono le *entrate* e le *spese*, è bene ricordare che non è così, nei fatti e, prima ancora, nelle teorie. Sono prevalse – su tutte e, in primo luogo, sul buon senso – concezioni accademiche astratte, le quali hanno preferito violente la realtà, in nome delle convenzionali materie d'insegnamento, che hanno sempre separato il diritto tributario dalla contabilità pubblica¹.

Quanto al *diritto tributario*, se ne evidenzia la «natura strumentale», rispetto alle tutele costituzionali essenziali, e si precisa che «il tributo in

¹ Come si avrà modo di accennare nel prosieguo, le resistenze al cambiamento sono dovute soprattutto alla persistenza, nel tempo, di *concetti* inadeguati perché superati dalle trasformazioni economiche, sociali ed istituzionali. Non è certo una novità, ma l'inclinazione opposta è dura a morire. Molto spesso, si rivela insuperabile. D'altra parte, L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, il Mulino, 1996, p. 346, osserva come «certi schemi concettuali resistano agli stessi mutamenti delle forme di Stato e di governo». Si tratta di un fenomeno, che è alimentato, in particolare, dal normativismo formalistico, la cui inattendibilità è resa esplicita – oggettivamente – dalla lettura, ad es., di A. DE TOCQUEVILLE, *La democrazia in America*, a cura di G. Candeloro, Milano, Bur, 2007, e *L'antico regime e la rivoluzione*, a cura di G. Candeloro, Milano, Bur, 2015, da cui si ricavano insegnamenti circa la rilevanza di usi, costumi e modi di pensare. Ecco: questi ultimi svolgono l'atroce funzione di ostacolare il progresso delle conoscenze e di impedire di comprendere, per quanto qui interessa, quale è il rilievo del principio costituzionale del buon andamento, posto dall'art. 97 Cost.

Con l'occasione, si precisa che, in queste pagine, ci si sforzerà di ragionare, evitando citazioni *ad pompam* oppure di opere recenti, soltanto perché recenti.

In ogni caso, quanto al nesso entrate-spese e all'esigenza di considerarle in una prospettiva unitaria, si ricordi che l'art. 53, 1° comma, Cost. afferma che «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva».

quanto prestazione pecuniaria coattiva nasce come pianta necessitata ed inestirpabile nella socialità dell'essere umano, nel suo volere vivere assieme ad altri uomini nella *città-stato*. Il vivere nella *civitas* genera ineludibilmente *spese comuni* e il *tributum* è lo strumento che veicola i criteri per la ripartizione delle spese comuni o pubbliche della organizzazione sociale»².

La socialità, piuttosto che la norma e la normatività delle prescrizioni, avrebbe dovuto guidare ogni riflessione ricostruttiva. Ma questo decisivo carattere della funzione³ è stato sottovalutato, se non del tutto pretermesso, in nome di una parcellizzazione dei fenomeni, che danno vita all'esperienza giuridica, per i quali si può dire – prendendo a prestito una felice espressione altrui – si tratti di «un'irreale sincronia»⁴. Del resto – ove ci si voglia immergere in un simile contesto e trarne le conseguenze –, il dettato normativo, che definisce l'ambito proprio del diritto tributario, risulta nettamente distinto, rispetto a quello della contabilità pubblica. Perché – lo comprende chiunque – altro è acquisire entrate, altro è spenderle. Tuttavia, esiste, tra l'uno e l'altro fatto e le relative azioni, una relazione, dalla quale non si può prescindere, ove si consideri il carattere della strumentalità di entrambe, rispetto alla fruizione dei diritti e delle libertà. Di mezzo c'è il costo⁵, sicché ad ogni euro non percepito equivale un euro dissipato. *Hic sunt leones!*.

² G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2010, pp. 3 e 5, nonché L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, Padova, Cedam, 1998, p. 597. V., altresì, G. FALSITTA, Art. 2, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie. I. Diritto costituzionale tributario e Statute del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, Cedam, 2011, pp. 1 ss. Osservazioni acute e da meditare in D. STEVANATO, *Fondamenti di diritto tributario. Principi, istituti, schemi attuativi*, Firenze, Le Monnier, 2019.

³ Non a caso, si parla di funzione: vale a dire, di un potere impersonale sì, ma destinato ad assicurare la protezione di situazioni giuridiche soggettive, che si distaccano dallo Stato-persona o apparato, che dir si voglia, per intestarsi a quanti costituiscono, facendo parte di esso, lo Stato-comunità. Il che spiega la perdita di senso, in cui è incorsa la dogmatica tradizionale, la quale, per altro ma significativo profilo, ha finito per recidere ogni collegamento tra giurisdizione e giustizia, tutta intenta a contemplare natura ed indole del potere: v., infatti, S. SATTA, voce *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, Giuffrè, 1970, pp. 218 ss.

⁴ M.G. LOSANO, *Introduzione* a H. KELSEN, *Il problema della giustizia*, Torino, Einaudi, 1975, p. XXXII. Qualcuno – sprovveduto – potrebbe dubitare della perdurante attualità di questi rilievi. Purtroppo, conservano il loro valore, come si desume dalla lettura, ad es., di P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, Laterza, 2017, p. 7, là dove parla della «legalità moderna», che «si risolve nella corrispondenza a una insindacabile volontà autoritaria immobilizzata in un ineludibile testo scritto».

⁵ Vi è un'opera, da tempo nota, magari lodata, la cui intelligenza non ha prodotto, finora, pressoché nulla di significativo. Mi riferisco a S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei di-*

Certo, non mancano osservazioni, che vanno in questa direzione. Ne costituisce un chiaro esempio il rilievo, secondo cui «Il contribuente deve l'imposta per ciò solo che vi è una spesa pubblica da distribuire tra tutti i membri di un gruppo sociale organizzato (Stato, Regione, Comune, U.E., ecc.)»⁶. Tuttavia, quel che segue costituisce la conseguenza di un approccio puramente descrittivo della *contabilità pubblica*, tuttora ritenuta – nonostante precisazioni e rettifiche, che lasciano le cose come stanno, se si riflette su in che consiste e come opera la giurisdizione contabile – una parte o ramo speciale del diritto amministrativo. Ergo, è «la scienza che studia ed enuncia i principi informatori dell'attività gestoria dello Stato, cioè dell'attività attraverso la quale lo Stato acquisisce i mezzi economici di cui abbisogna e tali mezzi eroga per il raggiungimento dei suoi fini istituzionali»⁷. Fini, che sono puntualmente individuati dalla Costituzione.

2. *Omissioni costituzionali*

In realtà, questa prospettiva – di diritto costituzionale sostanziale – è stata del tutto ignorata, ancorché le ragioni che, dal punto di vista storico-istituzionale, hanno condotto all'elaborazione di un sistema di limiti del potere siano state generate, da un lato, dalla necessità di tutelare la libertà religiosa e, d'altro lato, dall'esigenza di accordare ad una autorità il potere di imporre tributi in funzione di ben determinate spese⁸. Inutile dire che, per convincersi dell'assunto, è sufficiente scorrere le Carte storiche dei diritti, del cui contenuto ci siamo scordati frettolosamente, sedotti dall'imperatività del potere, la cui nozione riposa su basi assolutistiche, che hanno finito, in nome di una illiberalità dichiarata o ine-

ritti. Perché la libertà dipende dalle tasse, Bologna, il Mulino, 2000. Stessa sorte è stata riservata a J. O'CONNOR, *La crisi fiscale dello Stato*, Torino, Einaudi, 1979, cui è premessa una efficace prefazione di Federico Caffè.

⁶ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 23, il quale aggiunge che «L'imposta è dunque una obbligazione di riparto di oneri economici pubblici e ciascun contribuente è il debitore, assieme alla platea di tutti gli altri contribuenti della stessa imposta di una quota».

⁷ A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, Jovene, 1977, p. 11. V., altresì, S. BUSCEMA, *Il bilancio*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1971, pp. 15 ss., nonché F. REVIGLIO, *La spesa pubblica. Conoscerla e riformarla*, Venezia, Marsilio, 2007. Si noti che, ancora oggi, il *giudizio di conto* verte sui numeri, rimanendo ad esso estranea ogni valutazione sui risultati. Là dove è evidente che mere regolarità numeriche e documentali sono prive di rilevanza in concreto, perché sono decisive quantità e qualità delle prestazioni e dei servizi effettivamente erogati.

⁸ M. BERTOLISSI, *Fiscalità Diritti Libertà. Carte storiche e ambiti del diritto costituzionale*, Napoli, Jovene, 2015.

spresa, per legittimare ogni e qualunque prestazione patrimoniale imposta, alla luce della unilateralità del potere e della sua impersonalità⁹.

Certo, il risalente brocardo *No Taxation Without Representation*¹⁰ ha costituito, più che altro, un richiamo alla realtà ed una linea di tendenza, dal momento che la tassazione è stata riposta nelle mani – o, se si preferisce, è passata tra le mani – dei rappresentanti: in un sistema di democrazia rappresentativa, del legislatore. Ed, infatti, «La dottrina desume dalla generica affermazione della necessità del “consenso” delle camere all'imposizione o riscossione dei tributi l'esistenza di due principi ormai ben distinti: in primo luogo che solo con legge possono essere istituiti i tributi; in secondo luogo che con legge deve essere approvato il bilancio»¹¹. Il che non può dirsi indolore. Soprattutto, dal punto di vista della dottrina dello Stato, stando alla quale – ieri come oggi, perché nulla è mutato in proposito – «il fondamento giuridico del tributo va identificato nella correlazione fra sudditanza del contribuente e sovranità dello Stato, in altri termini nella “coercizione”»¹².

I riflessi – o, più propriamente, le conseguenze necessitate di questo modo di intendere la relazione contribuente-fisco: che non è una relazione, perché non è rapporto tra pari, quanto al grado di tutela amministrativa e giudiziale accordata dall'ordinamento – sono ravvisabili in quel che stabilisce la legge, dominata dalla *ragion fiscale*, la quale prevale su tutto, in nome, appunto, di ciò che stabiliscono le leggi tributarie, le quali prevedono, ad esempio, che l'accordo conciliativo venga condotto e guidato non da un terzo, ma dalla principale parte in causa: dall'amministrazione finanziaria. Il che rappresenta una tipica aberrazione di un fisco, che è e rimane, al di là di ogni ragionevole dubbio, incivile¹³.

⁹ Vale, al riguardo, l'insegnamento di Paolo Grossi, del quale v., scegliendo all'interno di una vastissima e magistrale elaborazione dottrinale, ad es., *Ritorno al diritto*, Roma-Bari, Laterza, 2015, e *Oltre la legalità*, Roma-Bari, Laterza, 2020; nonché – per una limpida ricostruzione del suo itinerario di ricerca – *Il diritto in una società che cambia. A colloquio con Orlando Roselli*, Bologna, il Mulino, 2018.

¹⁰ A. CATTARIN, *Dalla servitù alla sovranità. No Taxation Without Representation*, Napoli, Jovene, 2009.

¹¹ A. FEDELE, *Art. 23*, in AA.VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, Zanichelli-II Foro Italiano, 1978, p. 22.

¹² A. FEDELE, *Art. 23*, cit., p. 23. Chi ritiene che qualcosa sia mutato, in particolare dopo l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, si sbaglia di grosso: v., infatti, AA.VV., *Noi e lo Stato. Siamo ancora sudditi?*, a cura di S. Sileoni, Torino, IBLLibri, 2019, nonché, soprattutto, G. TIEGHI, *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Napoli, Jovene, 2012.

¹³ È rimasta sempre inascoltata la voce di una autorevole dottrina, che ha costantemente richiamato al senso e al rispetto delle regole di qualità: v. G. FALSITTA, *Per un fisco ci-*

Responsabile, in primo luogo, una *dottrina costituzionalistica*, che ha tradizionalmente e costantemente trascurato – più precisamente, ignorato – i nevralgici e strategici problemi del reperimento e della gestione delle risorse pubbliche. Reperimento e gestione, che possono e debbono essere esaminati partitamente quando vengono in gioco, per un verso, la posizione del contribuente *uti singulus* nell'ambito del rapporto giuridico d'imposta; e, per altro verso, la posizione dell'amministratore e del dipendente pubblico, che deliberano e gestiscono una spesa, per le finalità previste dalla legge.

Tuttavia, reperimento e gestione delle risorse, prima di rappresentare fenomeni propri del diritto tributario e della contabilità pubblica, costituiscono espressione diretta e immediata di un combinato disposto di carattere sostanziale, dovuto a ciò che prescrivono una serie di articoli della Legge fondamentale: l'art. 23 (riserva di legge), l'art. 53 (capacità contributiva) e l'art. 97 (1° comma: equilibrio dei bilanci e sostenibilità del debito pubblico; 2° comma: buon andamento dell'amministrazione). Per non dire dell'art. 81, 1° comma, stando al quale – qui c'è l'impronta originaria di Luigi Einaudi – «Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico».

Questo enunciato è stato introdotto con la legge costituzionale n. 1/2012. A ben vedere, pare abbia natura meramente dichiarativa, poiché, ove si ragionasse altrimenti – e si è ragionato altrimenti, quando si sono individuate modalità elusive dell'obbligo costituzionale di copertura di nuove o maggiori spese –, si perverrebbe al dissesto della finanza pubblica. Vale a dire, al tradimento del patto costituzionale: in primo luogo, del patto fra generazioni¹⁴.

3. *Le entrate e le spese*

Per intendere – nella sua essenza – ciò che è indefettibile della *democrazia rappresentativa*, è sufficiente soffermarsi un istante su un frammento, contenuto in una celebre narrazione, dedicata agli adolescenti.

vile. Casi, critiche e proposte, Milano, Giuffrè, 1996; Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008; Id., *Il principio della capacità contributiva. Nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, Giuffrè, 2014.

¹⁴ Delle quali ci si interessa il meno possibile, come dimostra la campagna elettorale, culminata con il rinnovo delle Camere del 25 settembre 2022. V., per tutti, A. D'ALIOIA, voce *Generazioni future (diritto costituzionale)*, in *Enc. dir.*, Annali IX, Milano, Giuffrè, 2016.

Eccolo: «Domando scusa, capitano» – replicò uno –, «ma voi prendete troppo alla leggera certe nostre regole; fareste bene a badare al resto. L'equipaggio è scontento; questo equipaggio non vuol essere intimorito con le minacce, questo equipaggio ha gli stessi diritti degli altri, e mi prendo la libertà di dirlo; inoltre, secondo le nostre stesse regole, noi abbiamo il diritto di chiacchierare fra noi. Vi chiedo scusa, capitano, e vi riconosco come il nostro attuale comandante, ma reclamo i miei diritti, e vado fuori a tener consiglio»¹⁵.

Chiacchierare e tener consiglio sono due espressioni, che pongono in risalto il *proprium* della democrazia: che è dialettica, confronto di idee, scelta discussa e argomentata, come ha chiarito – non la nostra Corte costituzionale, ma – la Corte suprema federale del Canada in un giustamente celebre parere, reso al Governo in margine alla secessione del Québec¹⁶. Certo, *l'imposizione fiscale come atto singolo* non può essere esposta al vento della trattativa; e anche l'esperienza dimostra e insegna che l'obbligazione tributaria è inderogabile per i tartassati: i soliti noti al fisco. Ma, in senso opposto, non può neppure ridursi a un atto di arbitrio, che è tale quando il prelievo appare singolare, mal congegnato, sostanzialmente ingiusto.

Sotto questo profilo, la dottrina più sensibile ed autorevole non ha mancato di chiarire ed illustrare, con dovizia di argomenti, quale dovrebbe essere la qualità indefettibile del prelievo tributario, in un'ottica che è essenzialmente di diritto costituzionale, dal momento che la consapevolezza di ciò che rappresenta un'espropriazione di denaro a carico di chi ha prodotto un reddito inerisce all'atto fondativo di una costituzione, che stabilisce le regole della convivenza. Per questo – anche per questo – si è sostenuto che «riesce difficile persuadersi che in fondo all'imposta si debba cercare solo l'incanto delle cose che esistono. Gli uomini vogliono istintivamente rendersi ragione del perché pagano; e se quella ragione non è spiegata chiaramente, gridano all'ingiustizia. La credenza nella monarchia o nella repubblica, in una o due camere, in un presidente eletto dal popolo o da un'assemblea o, come in qualche tempo e paese accadde,

¹⁵ R.L. STEVENSON, *L'isola del tesoro*, Milano, RCS, 2011, p. 261. In proposito, v. M. REBIKER, *Sulle tracce dei pirati*, Casale Monferrato, Piemme, 1996, ed ivi la brillante prefazione di Giulio Giorello, che dà conto di come l'ordinamento della pirateria fosse noto e considerato dai costituenti di Philadelphia.

¹⁶ È un testo esemplare, che con poche parole – là dove definisce, in base alla genesi e all'evoluzione storico-istituzionale, i caratteri dell'ordinamento – fissa i tratti salienti del diritto costituzionale canadese: v., infatti, il parere del 20 agosto 1998 e, su di esso, le acute osservazioni di N. OLIVETTI RASON, *A proposito della secessione del Québec: tre quesiti e quattro risposte*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 1999-III, pp. 889 ss.

estratto a sorte, è un atto di fede. Ma la credenza dell'imposta sul reddito, sul patrimonio o sulle eredità o sui consumi non è un atto di fede»¹⁷.

Quanto, poi, alla sua struttura ed incidenza sulla vita della comunità, «l'imposta deve essere sopportabile, non deve scoraggiare la produzione del reddito e non deve diventare causa tecnica dell'evasione; il sistema tributario deve fondarsi sul rapporto di fiducia e di collaborazione fra amministrazione e contribuente. Non è possibile risolvere il problema dell'evasione solo con pene severe. Il segreto (...) sta "nel creare attraverso la persuasione politica e morale un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale o uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa della vita dello Stato"»¹⁸. Un'eco delle sapienti considerazioni elaborate da chi avvertiva di come «nessuno debba temere di migliorare le sue proprietà per timore che gli siano tolte o di iniziare un'attività per paura delle tasse»¹⁹.

Dunque, in gioco c'è la *giustizia* – il problema dell'equilibrato riparto delle spese pubbliche tra i contribuenti, che si riporta al dettato degli artt. 2 e 3 Cost., dedicati alla solidarietà e all'eguaglianza –, che dovrebbe rappresentare la prima e risolutiva questione sottoposta all'attenzione del legislatore e da questi risolta. Legislatore, il quale, però, non è riuscito a destituire di fondamento un'affermazione, che da sola certifica un drammatico fallimento di quel che il Costituente aveva auspicato. Pure oggi, infatti, si può rilevare che «In Italia il contribuente non ha mai sentito la sua dignità di partecipe della vita statale (...): il contribuente italiano paga bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è *imposta*» (il

¹⁷ L. EINAUDI, nella presentazione di L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, Edizioni dell'Istituto italiano di studi legislativi, 1945. Questa è stata una preoccupazione costante del magistero di Luigi Einaudi, che si è ampiamente e diffusamente occupato della struttura dei tributi, dell'organizzazione dell'amministrazione finanziaria e della giustizia tributaria: v., tra gli altri scritti, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, ora in *Scritti economici, storici e civili*, a cura di R. Romano, Milano, Mondadori, 1983, pp. 5 ss.; ID., *Prediche inutili*, con nota introduttiva di L. Valiani, Torino, Einaudi, 1974; ID., *Il buongoverno. Saggi di economia e politica (1897-1954)*, a cura di E. Rossi, con premessa di M.L. Salvadori e prefazione di E. Scalfari, Roma-Bari, Laterza, 2004.

¹⁸ Così, E. VANONI, ripreso da E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, Giuffrè, 1993, pp. 8-9.

¹⁹ N. MACHIAVELLI, *Il Principe*, versione in italiano moderno, con introduzione e note di P. Melograni, Milano, Bur, 1996, p. 105. Sicché, il principe «Deve invece premiare chiunque voglia fare queste cose e chiunque voglia comunque sviluppare la città e lo Stato». È a tutti noto che la Repubblica perseguita chi intende iniziare un'attività e la comparazione con altri ordinamenti fa apparire drammatico quel che accade in Italia, in termini di distruzione di ricchezza.

corsivo è nel testo)²⁰. D'altra parte, come dargli torto se è considerato non cittadino, ma suddito?

Quanto alle spese, l'atteggiamento che presiede all'acquisizione delle entrate – imperativo, unilaterale ed irresponsabile – si ripercuote sulla gestione della spesa pubblica, il cui impiego risulta condizionato, più del necessario, dall'esigenza – alla quale non è affatto estraneo il cittadino²¹ – di generare consenso: che non comporta una legittimazione delle istituzioni, ma il suo esatto e destabilizzante contrario. Del resto, questo è l'amaro epilogo di prassi consolidate²², che hanno costretto a un inevitabile *mea culpa*: «In nome della carità e della solidarietà ho sbagliato. Credevo che la politica economica dello Stato dovesse ricalcare le linee della San Vincenzo. Abbiamo scambiato tutta la solidarietà con lo spreco. Il fatto è che pensavamo sul serio che i soldi non sarebbero finiti mai»²³.

Dunque, nessuna remora di fronte alla *mala gestio*. Neppure quando ci si è trovati in grande difficoltà ed era realistico e prevedibile che ci si avventurasse sulla strada dell'accumulo di un *enorme indebitamento*²⁴. Neppure allora, quando «nel corso degli anni Ottanta il debito subì un'impennata clamorosa che lo portò dal 60 al 100 per cento del Pil». Perché? Perché – ha dichiarato candidamente Giuliano Amato – «il Paese aveva appena conquistato dei diritti ed era convinto che essi potessero solamente estendersi (...) “io spenderò di più”. Sì, la spesa pubblica venne utilizzata per attirare voti»²⁵.

In una direzione (quella delle entrate) e nell'altra (quella delle spese) non si sono mai temute né l'ingiustizia, né l'irresponsabilità²⁶. Nel suo insieme, quello vigente ed operante è uno *Stato burocratico*²⁷. In questi ter-

²⁰ P. GOBETTI, *La rivoluzione liberale. Saggio sulla lotta politica in Italia*, Torino, Einaudi, 1974, p. 159.

²¹ M. BERTOLISSI, *Il mito del buon governo*, Napoli, Jovene, 2022.

²² Manifestatesi, da ultimo, nel corso della campagna elettorale dell'autunno del 2022, durante la quale si sono promesse elargizioni d'ogni specie.

²³ Sono le parole di Francesco Cossiga, consegnate a G.A. STELLA, *Giù il cappello*, in *Corriere della Sera Magazine*, 29 gennaio 2009, p. 11. V., inoltre, M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Napoli, Jovene, 2012, *passim*.

²⁴ V., tra gli altri, L. TEDOLDI, *Il conto degli errori. Stato e debito pubblico in Italia*, Roma-Bari, Laterza, 2015; C. COTTARELLI, *Il macigno. Perché il debito pubblico ci schiaccia e come si fa a liberarsene*, Milano, Feltrinelli, 2016, e C. DI MEO, *Il debito pubblico. Origine ed evoluzione dell'anomalia italiana*, Orvieto, Intermedia Edizioni, 2022. Di rilievo, soprattutto, I. MUSU, *Il debito pubblico. Quando lo Stato rischia l'insolvenza*, Bologna, il Mulino, 2012.

²⁵ A. FRIEDMAN, *Ammaziamo il Gattopardo*, Milano, Rizzoli, 2014, pp. 32 e 33.

²⁶ M. BERTOLISSI, *Autonomia e responsabilità sono un punto di vista*, Napoli, Jovene, 2015.

²⁷ V. già AA.VV., *Miti e paradossi della riforma della burocrazia. La pubblica amministrazione fattore di declino o strumento di sviluppo?*, Milano, Mondadori, 2005.

mini si è espresso chi ha assunto cariche istituzionali di rilievo²⁸ e chi ha indagato, sul piano storico, l'amministrazione italiana post-unitaria²⁹. E chi – da ministro – si è proposto, a distanza di tempo da un celebre rapporto, di delineare un bilancio consuntivo, è stato costretto ad ammettere che «il nuovo impianto normativo rischia di avere effetti reali limitati se non accompagnato da un rinnovamento culturale che coinvolga la classe politica, la dirigenza, tutti gli operatori interni alle amministrazioni, ma anche i cittadini e le imprese, nella direzione dell'attuazione del principio di sussidiarietà, inteso anche in senso orizzontale»³⁰. Nulla di nuovo, se si legge la premessa al Pnrr, dovuta a Mario Draghi³¹.

4. *Questioni di sempre*

Assai di frequente, si ha l'impressione che sia largamente diffuso il convincimento che le riforme sono indispensabili e che sono alla nostra portata. Ci si dimentica, però, di quanto tempo a questa parte stiamo ponendo e riproponendo i medesimi problemi, avventurandoci in proposte non dissimili da quelle censurate da Luigi Einaudi, quando metteva in luce – in cattiva luce – «la mania riformatrice dei dottrinari che, andando in cerca della giustizia e non contenti della giustizia semplice e grossa, che è la sola concretamente possibile, vogliono la giustizia perfetta, che è complicata e distrugge dieci per incassare uno»³². Tant'è vero che lo Statuto dei diritti del contribuente è, assai spesso, derogato e sostanzialmente disapplicato. Volutamente disapplicato³³.

²⁸ V., appunto, *Rapporto sui principali problemi della amministrazione dello Stato*, trasmesso alle Camere dal Ministro per la funzione pubblica (Massimo Severo Giannini) il 16 novembre 1979.

²⁹ G. MELIS, *Storia dell'amministrazione italiana*, Bologna, il Mulino, 2020, spec. pp. 602 ss.

³⁰ V. *Lo stato dell'amministrazione pubblica a vent'anni dal Rapporto Giannini*, presentato dal Ministro per la funzione pubblica (Angelo Piazza) il 16 novembre 1999.

³¹ V., infatti, *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, maggio 2021.

³² L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., p. 5. Vale la pena di ricordare, fin d'ora, l'opera appassionata e meritoria di Victor Ukmar e della sua scuola, che in più occasioni e tenacemente ha posto problemi e delineato soluzioni, di cui avrebbero potuto avvantaggiarsi il legislatore e il Paese. V., da ultimo, AA.Vv., *Per un nuovo ordinamento tributario*, contributi coordinati da V. Ukmar, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva e P. de' Capitani di Vimercate, tomo I e II, Padova, Cedam, 2019.

³³ Il suo contenuto – in termini di civiltà del diritto – è dei più nobili, ma la Repubblica, nel suo insieme, è quella che è. V., in ogni caso, AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, Giappichelli, 2012.

Eppure, dal 1946 sono disponibili indagini e studi, che avrebbero dovuto rendere, se non agevole, almeno meno complicato il compito di dotarsi di un *fisco* e di un'*amministrazione pubblica* degni, almeno in parte, di un Paese civile. Civile è l'ordinamento che assicura, attraverso il momento giustiziale, affidato alle giurisdizioni, la tutela delle ragioni sostanziali di una data pretesa: nel nostro caso, dell'applicazione della giusta imposta (giurisdizione tributaria) e dell'uso corretto del denaro pubblico (giurisdizione contabile, che è giurisdizione delle responsabilità). Il che diviene possibile quando le questioni tipicamente tecnico-processuali assumono un rilievo marginale, essendo massima, invece, l'attenzione riposta sull'essenza della giurisdizione, che è quella di concludere il giudizio con una sentenza giusta.

Questa era la prima e principale preoccupazione di chi ebbe a predisporre materiali di studio per il Costituente³⁴. Tant'è che l'esordio è stato di questo tenore: «La tutela del cittadino nei confronti della pretesa tributaria, formulata dall'ente impositore, costituisce uno degli aspetti più delicati dei rapporti tra cittadino e Stato e, in genere, tra cittadino ed ente impositore, specie in un ordinamento democratico, ove le esigenze di un pronto e sollecito conseguimento dei tributi debbano essere equamente temperate con i principi fondamentali della difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini»³⁵. Si aggiungeva, quindi, a proposito dell'autorità investita del potere di risolvere le controversie fiscali, che la tutela non si riduce all'«astratta esperibilità di rimedi giurisdizionali contro la pretesa dell'ente impositore», dal momento che «deve essere assicurato che i rimedi stessi costituiscano effettiva garanzia per il cittadino medesimo»³⁶. La preoccupazione era talmente diffusa che si proponeva «la creazione di una legge fondamentale tributaria, la quale contenga, altresì, i principi in materia di contenzioso»³⁷.

Quanto, poi, al giudice e al relativo profilo, con una notazione di indubbia attualità, si sottolineava la circostanza che «la comune prepara-

³⁴ *Rapporto della Commissione economica. V. Finanza. I. Relazione*, presentato all'Assemblea Costituente, Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1946.

³⁵ *Rapporto*, cit., p. 161. In questa direzione ha operato, di recente, Corte cost., n. 209/2022.

³⁶ *Rapporto*, cit., p. 162: «Tale precisazione non sembrerà superflua quando si rifletta che, attualmente, al contribuente non è dato sempre adito a veri e propri organi giurisdizionali, godenti di autonomia e di indipendenza nei confronti della pubblica amministrazione». Discorso, questo, che vale, se la giurisdizione non viene degradata ad apparato semiserio, per le attuali Commissioni tributarie, la cui caratura va definita, tra l'altro, alla luce della qualità delle pronunce: che, troppo spesso, è assai modesta.

³⁷ *Rapporto*, cit., p. 164.

zione giuridica dei magistrati ordinari non è sufficiente per decidere controversie, rispetto alle quali è necessaria una specifica esperienza»³⁸: a maggior ragione ora, data l'incomparabile complessità assunta dalle leggi fiscali, messa nelle mani di giudici a mezzo servizio e di discutibile competenza. Insomma, «non bisogna (...) sottovalutare il significato di una giurisdizione tributaria, rispondente alle più elementari esigenze di giustizia»³⁹. Quest'ultima espressione – le «più elementari esigenze di giustizia» – compare, forse non a caso, nel testo della sentenza n. 500/1999 delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che ha riconosciuto il diritto al risarcimento dei danni per violazione degli interessi legittimi⁴⁰.

Una medesima attenzione è stata dedicata alla gestione finanziaria, essendo palese che «la formazione del bilancio, ben lungi dall'esaurirsi in una semplice questione di contabilità, assume importanza e significato costituzionale, perché in quella sede naturalmente vengono a realizzarsi in concreto i rapporti fra il potere legislativo e quello esecutivo, determinandosi le rispettive sfere di attività e di competenza»⁴¹. È a questo riguardo che l'attenzione cade sulla Corte dei conti, investita di attribuzioni attinenti sia il controllo, sia la giurisdizione⁴². Quanto al controllo – con rilievi che si possono estendere alla giurisdizione – quelli (allora) «attuali sono macchinosi e lenti e non riescono a garantire in modo assoluto il rispetto della legge e l'interesse della collettività», poiché «nessun meccanismo giuridico è in grado di assicurare, *oltre la legalità formale della spesa*, altresì la migliore gestione economica dell'azienda statale, cioè *la proficuità della spesa*» (il corsivo è mio)⁴³.

5. Forma, sostanza e giurisdizione

Non tutto è misurabile, ma tutto è suscettibile di essere ricondotto, razionalmente e ragionevolmente, alle finalità perseguite, che sono – quelle implicate da questo sintetico appunto – indicate dalla Costituzione. Sia la giurisdizione tributaria, sia quella contabile scontano la loro origine, che risale ad uno Stato che non c'è più. Tuttavia, l'attuale risulta

³⁸ *Rapporto*, cit., p. 171.

³⁹ *Rapporto*, cit., pp. 172-173.

⁴⁰ La si può leggere in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 9/1999, pp. 832 ss., spec. p. 836.

⁴¹ *Rapporto*, cit., p. 67.

⁴² *Rapporto*, cit., pp. 71 ss.

⁴³ *Rapporto*, cit., p. 80.

ancora condizionato, sul piano dell'attività, dalle leggi di unificazione amministrativa del 1865, di cui si è scritto così: trattasi di «Legge straniera (...) perché legge imposta e non legge espressa da un popolo che di essa fosse consapevole: in una parola da un popolo che ne fosse l'autore»⁴⁴.

Tutto ciò ha comportato – come è noto; più precisamente, come dovrebbe essere noto – il persistere di un approccio formale (indifferente alla logica della giustizia e della resa del conto, indipendente da ogni richiesta), che è stato censurato, di recente, dal giudice amministrativo, che ha dato voce al giudice comunitario. Giudice, quest'ultimo, il quale ritiene – nel caso esaminato, la distinzione tra autorizzazione e concessione – «meramente formalistica, perché valorizza la distinzione, propria del diritto nazionale, tra concessione di beni (...) e autorizzazione di attività (...). Questa distinzione, di stampo giuridico-formale, deve essere rivisitata nell'*ottica funzionale e pragmatica* che caratterizza il diritto dell'Unione, che da tempo, proprio in tema di concessioni amministrative, ha dato impulso ad un *processo di rilettura* dell'istituto in chiave sostanzialistica, attenta, più che ai profili giuridico-formali, all'*effetto economico* del provvedimento di concessione (...)»⁴⁵ (il corsivo è mio).

L'effetto economico, non economicistico. Perché va definito il punto di incontro e di equilibrio tra i poteri dell'ente pubblico (che impone il tributo e ne amministra il provento) e la situazione giuridica soggettiva del *quivis de populo*⁴⁶, dal quale dipendono sia l'esazione in misura giusta del tributo, sia la relativa gestione responsabile. Che tutto ciò non sia più – ammesso che lo sia stato in passato – valutabile alla stregua di parametri astratti, delineati attraverso la retorica propria del discorso descrittivo e prescrittivo, consentito e reso evidente anche da talune prese di posizione della Corte costituzionale, la quale ha ampliato i propri poteri istruttori in materia finanziaria ed assegnato al bilancio dello Stato e all'insieme dei bilanci delle Regioni e degli enti territoriali minori il compito di indicare le direttrici di marcia politico-istituzionali della Repubblica, tenuto conto, oltretutto, delle relazioni esistenti tra vecchie e nuove generazioni⁴⁷. È a questo proposito che emerge, con tutta la sua forza,

⁴⁴ F. BENVENUTI, *Mito e realtà nell'ordinamento amministrativo italiano*, in AA.VV., *L'unificazione amministrativa ed i suoi protagonisti*, Atti del Congresso celebrativo del Centenario delle leggi amministrative di unificazione, Vicenza, Neri Pozza, 1979, p. 70. A conferma dell'assunto, v. M. BERTOLISSI, *Il mito del buon governo*, cit., spec. pp. 273 ss.

⁴⁵ Cons. Stato, Ad. Plen., n. 17/2021, sub 24.

⁴⁶ Se ne veda la definizione data da S. ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, Giuffrè, 1983, pp. 234-235.

⁴⁷ A. CAROSI, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanzia-*

l'esigenza di riscontri sostanziali, poiché è in gioco «una responsabilità che, in attuazione di quelli fondanti di solidarietà e di eguaglianza, non è solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle generazioni future»⁴⁸.

Premesse per una rivoluzione culturale⁴⁹, che certamente manca nel testo della legge n. 130/2022⁵⁰.

rio e garanzia dei diritti, in *Rivista AIC*, n. 4/2017; ID., *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, ivi, n. 3/2018.

⁴⁸ Corte cost., n. 88/2014. V., specificamente, L. BARTOLUCCI, *La sostenibilità del debito pubblico in Costituzione. Procedure euro-nazionali di bilancio e responsabilità verso le generazioni future*, Padova, Cedam, 2020.

⁴⁹ *Mutatis mutandis*, nei termini prospettati da E. MORIN, *Svegliamoci!*, Milano-Udine, Mimesis, 2022.

⁵⁰ Recante «Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario», redatta con la miserabile tecnica del ritaglio, frutto di una strutturale incapacità di limpidezza e nitore, in grado di comunicare al cittadino una *voluntas*. Qui siamo di fronte a qualcosa di primitivo, che avrebbe la pretesa di riformare, ma si risolve in ritocchi e aggiustamenti dell'esistente.

GUIDO RIVOSACCHI

LA CORTE COSTITUZIONALE
E LA TUTELA DEI DIRITTI
NELL'IMPIEGO DELLE RISORSE

SOMMARIO: 1. Corte, diritti e risorse: questioni vecchie e nuove nel bilanciamento tra principi costituzionali. – 2. La Corte davanti al “fatto” costituito dall’incidenza delle questioni sul bilancio: i poteri istruttori e la valutazione di impatto finanziario. – 3. Il rilievo assunto dall’equilibrio di bilancio in motivazione: le pronunce che definiscono giudizi in cui l’art. 81 Cost. è evocato a parametro. – 4. (*Segue*) Le pronunce sugli atti normativi di politica economico-finanziaria e il superamento della discrezionalità del legislatore. – 5. (*Segue*) Decisioni a contenuto finanziario e tutela dei diritti sociali, anche con riguardo alle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni. – 6. La valutazione di impatto finanziario nel *decisum*. – 7. Il controllo di costituzionalità sull’impiego delle risorse e la tutela dei diritti costituzionali.

1. *Corte, diritti e risorse: questioni vecchie e nuove nel bilanciamento tra principi costituzionali*

Come risulta da una sommaria disamina delle sentenze depositate negli ultimi anni, la Corte costituzionale si trova sempre più frequentemente a ragionare di “finanza pubblica” anzitutto perché il “fatto” economico-finanziario entra in misura crescente nelle questioni di legittimità costituzionale. Quando la Corte è chiamata a pronunciarsi su scelte del legislatore che attengono alle risorse pubbliche, nel giudizio di costituzionalità subentra un dato fattuale che ha natura prettamente economico-finanziaria in quanto rinvia al “quantum”, cioè all’effettiva incidenza della decisione dell’organo di giustizia costituzionale sul bilancio pubblico.

Nell’economia del presente lavoro, non è certo possibile ripercorrere i diversi itinerari seguiti dalla giurisprudenza costituzionale negli ormai articolati “filoni” di pronunce sulla finanza pubblica, né dare conto di tutte le tecniche decisorie e dei criteri argomentativi utilizzati dalla Corte. È quindi necessario selezionare temi e questioni nell’ambito di una giurisprudenza assai articolata al fine di tracciare alcune coordinate circa le soluzioni elaborate dal Giudice delle leggi.

In questa prospettiva, occorre anzitutto precisare che tanto l'originaria previsione della copertura finanziaria (art. 81, quarto comma, Cost.), quanto le disposizioni costituzionali vigenti, in cui tale regola è rafforzata dal principio dell'equilibrio di bilancio (art. 81, commi primo e terzo, Cost.) non si applicano *direttamente* alle sentenze della Corte costituzionale. A tale conclusione si giunge muovendo, anzitutto, da argomenti testuali e logico-sistematici perché l'art. 81 Cost. è riferito agli organi politici, come indica anche la *sedes materiae* prescelta (Titolo I, Sezione II, «La formazione delle leggi»), mentre le decisioni della Corte rimangono quelle di un giudice, sicché gli equilibri finanziari non potrebbero essere opposti ai terzi per limitarne i diritti¹. Al Parlamento e al Governo è imposto l'obbligo di garantire la copertura *ex ante*, assicurando, cioè, l'adeguata quantificazione e il conseguente finanziamento degli oneri necessari contestualmente all'atto del disporre². Di ciò è sempre stato ben consapevole lo stesso legislatore poiché nella legge di contabilità è sempre stata prevista una norma rivolta a prevedere che Governo e Parlamento adottino le misure necessarie per fronteggiare le sentenze onerose³. In prospettiva non dissimile, la legge n. 87 del 1953, sulla costituzione e sul funzionamento della Corte, e i regolamenti parlamentari hanno previsto una specifica disciplina rivolta a garantire il "seguito" in Parlamento alle sentenze della Corte costituzionale al fine di assicurare

¹ In questo senso, A. PIZZORUSSO, *Tutela dei diritti costituzionali e copertura finanziaria delle leggi*, in *Riv. dir. proc.*, 1990, pp. 254 ss.

² Cfr. M. LUCIANI, *Art. 81 della Costituzione e decisioni della Corte costituzionale*, in CORTE COSTITUZIONALE, *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta nei giorni 8 e 9 novembre 1991, Milano, Giuffrè, 1993, p. 58; A. PIZZORUSSO, *Intervento*, in *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., pp. 348 s.

³ Cfr. l'art. 7, comma 7, della legge n. 362 del 1988, il quale già rimetteva agli organi politici le misure da adottare in caso di sentenze onerose; principio ora previsto dall'art. 17, comma 13, della legge n. 196 del 2009, che così dispone: «Il Ministro dell'economia e delle finanze allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione. *La medesima procedura è applicata in caso di sentenze definitive di organi giurisdizionali e della Corte costituzionale recanti interpretazioni della normativa vigente suscettibili di determinare maggiori oneri*, fermo restando quanto disposto in materia di personale dall'articolo 61 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165» (cors. ns.). Sul punto, cfr. M. LUCIANI, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in CORTE COSTITUZIONALE, *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano, Giuffrè, 2014, p. 46; nonché V. FERRANTE, *La Corte costituzionale e le questioni con rilevanza economica*, in *La Corte costituzionale e l'economia*, Atti del ciclo di incontri tra giudici costituzionali, economisti, giuristi, a cura di M. Massa, Milano, Vita e Pensiero, 2018, pp. 56 s.

gli adempimenti necessari⁴, e, presumibilmente, fronteggiare anche i conseguenti oneri finanziari.

È stato però da tempo osservato che la dichiarazione di illegittimità costituzionale avente ad oggetto una legge nella parte in cui, ad esempio, non estende un determinato beneficio costituzionalmente dovuto, determinata, cioè, dalla mancanza di una disposizione di legge corrispondente che deve assicurare l'obbligo della copertura, determinerebbe un'estensione degli impegni di spesa, con il rischio di creare un'incostituzionalità sopravvenuta, quale effetto congiunto della legge e della pronuncia di incostituzionalità, in contrasto con il precetto dell'equilibrio⁵. All'osservazione da ultimo richiamata potrebbe replicarsi che l'art. 81 afferma, ora come in origine, l'obbligo della *previa* copertura, per il quale il legislatore è tenuto a garantire l'adeguata quantificazione degli oneri e a provvedervi *in via preventiva*: all'atto dell'entrata in vigore della legge⁶.

Nondimeno, anche ammettendo, per quanto sopra detto, che l'art. 81 Cost. non sia rivolto alle sue decisioni, la Corte non può comunque non tenerne conto essendo tenuta a tutelare il principio di costituzionalità nella sua interezza, ivi incluso il precetto della copertura finanziaria⁷, tanto più in forza della formulazione riformata dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 che ha introdotto il c.d. pareggio di bilancio⁸. In altre parole, il Giudice delle leggi è tenuto a garantire una tutela sistemica dei diversi principi costituzionali che si trovano tra loro in rapporto di integrazione reciproca, dovendo in essi necessariamente includere l'equilibrio di bilancio⁹.

⁴ Cfr. l'art. 30, secondo comma, della legge n. 87 del 1953 e gli artt. 108 reg. Cam. e 139 reg. Sen.

⁵ Secondo la tesi di G. ZAGREBELSKY, *Problemi in ordine ai costi delle sentenze costituzionali*, in CORTE COSTITUZIONALE, *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., pp. 110 s.

⁶ Così, M. LUCIANI, *Art. 81 della Costituzione e decisioni della Corte costituzionale*, cit., 58; ID., *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, cit., p. 46.

⁷ Sull'inviolabilità dei limiti fissati dalle norme di copertura finanziaria, cfr. già E. GROSSO, *Sentenze costituzionali di spesa "che non costino"*, Torino, Giappichelli, 1991, p. 9.

⁸ Sul punto, cfr. M. CARTABIA, *La Corte costituzionale e le questioni con rilevanza economica*, in *La Corte costituzionale e l'economia*, cit., p. 32.

⁹ In linea generale, cfr., in particolare, sentt. n. 264 del 2012, punto 5.4 del Considerato in diritto; n. 85 del 2013, punto n. 9 del Considerato in diritto. In specifico riferimento all'art. 81 Cost., cfr. sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016, ove la Corte, riprendendo quanto affermato nella sent. n. 260 del 1990, ha affermato che «nella materia finanziaria non esiste "un limite assoluto alla cognizione del giudice di costituzionalità delle leggi. Al contrario, ritenere che [il sindacato sulla materia] sia riconosciuto in Costituzione non può avere altro significato che affermare che esso rientra nella tavola complessiva dei valori costituzionali, [cosicché] non si

Il punto è capire che cosa significhi “tenere conto” dell’art. 81 Cost.: come individuare, cioè, le modalità e i limiti all’ingresso del parametro in parola nel giudizio di costituzionalità. Dal diverso fondamento ontologico ravvisabile tra diritti fondamentali ed equilibrio finanziario discende che i primi non sono bilanciabili con il secondo, trattandosi di entità disomogenee¹⁰. Il bilanciamento deve essere realizzato tra diversi principi e diritti costituzionali, mentre il fine ultimo del soddisfacimento dei diritti non può essere posto sullo stesso piano dei mezzi delle risorse finanziarie necessarie a conseguirlo¹¹. Ciò significa che l’esigenza di garantire i diritti a prestazione deve prevalere sull’equilibrio di bilancio, ma, come più volte precisato dalla Corte, essa è condizionata dalle scelte attuative del legislatore attraverso il bilanciamento dell’interesse tutelato con gli altri interessi costituzionalmente apprezzabili, tenuto conto dei limiti oggettivi in relazione alle disponibilità organizzative e dei mezzi di provvista¹²; scelte comunque sindacabili secondo canoni di ragionevolezza e di proporzionalità.

Per lo stesso ordine di ragioni l’equilibrio di bilancio può assumere rilievo nelle pronunce dei Giudici costituzionali che sono condizionate dalle ripercussioni finanziarie quando queste ultime rischiano di pregiudicare la sostenibilità nel tempo dei diritti stessi¹³. Non è facile però com-

può ipotizzare che la legge di approvazione del bilancio [...] o qualsiasi altra legge incidente sulla stessa costituiscono una zona franca sfuggente a qualsiasi sindacato del giudice di costituzionalità, dal momento che non vi può essere alcun valore costituzionale la cui attuazione possa essere ritenuta esente dalla inviolabile garanzia rappresentata dal giudizio di legittimità costituzionale” (sentenza n. 260 del 1990; in senso sostanzialmente conforme sentenze n. 188 del 2015 e 70 del 2012)» (sent. n. 10 del 2016, punto n. 2 del Considerato in diritto).

¹⁰ Cfr. G. ZAGREBELSKY, V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale. II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, Bologna, il Mulino, 2018, p. 250.

¹¹ Cfr. M. LUCIANI, *Sui diritti sociali*, in *Studi in onore di Manlio Mazzotti di Celso*, II, Padova, Cedam, 1995, p. 126, per la nota tesi del «bilanciamento ineguale», secondo la quale l’efficienza economica deve recedere di fronte ai diritti, sia pure nel rispetto dei principi di ragionevolezza e proporzionalità.

¹² Esempificativa la sent. n. 455 del 1990, punto n. 3 del Considerato in diritto; conformemente, tra le tante, sentt. n. 218 e n. 304 del 1994; n. 27 del 1998; n. 200 del 2005; n. 203 del 2016, punto n. 8 del Considerato in diritto.

¹³ In questa prospettiva, per una recente lettura del principio di sostenibilità dei diritti, cfr. D. PORENA, *Il principio di sostenibilità. Contributo allo studio di un programma costituzionale di solidarietà intergenerazionale*, Torino, Giappichelli, 2017, *passim*, spec. p. 197 ss. Per una prima affermazione della responsabilità giuridica intergenerazionale, cfr. R. BIFULCO, *Diritto e generazioni future. Problemi giuridici della responsabilità intergenerazionale*, Milano, FrancoAngeli, 2008; nonché i contributi contenuti nel volume *Un diritto per il futuro. Teorie e modelli dello sviluppo sostenibile e della responsabilità intergenerazionale*, a cura di R. Bifulco, A. D’Aloia, Napoli, Jovene, 2008.

prendere fino a che punto l'argomento da ultimo richiamato possa espandersi sino a limitare l'effettività della tutela dei diritti costituzionali e sino a che punto la Corte possa conseguentemente richiamarlo per elaborare determinate tecniche decisorie. È presumibile che esso debba riferirsi alla sostenibilità nel tempo dei diritti delle generazioni *presenti* poiché l'ordinamento non conosce forme di responsabilità giuridica intergenerazionale, sicché i c.d. diritti delle generazioni future non possono entrare nel giudizio di bilanciamento con i diritti delle generazioni presenti, trattandosi di materiali eterogenei (i secondi *certi e definiti*; i primi *indefinibili e indeterminati*)¹⁴.

In prima approssimazione, possiamo distinguere alcune ipotesi in cui la “dimensione” finanziaria entra nel giudizio di costituzionalità: anzitutto quando il giudizio è in vario modo “condizionato” da elementi economico-finanziari presupposti alla decisione, intesi quali “fatti notori”, volendo utilizzare una categoria processual-civilistica. Basti pensare all'andamento del tasso di inflazione, che costituisce elemento presupposto alle decisioni sulle questioni inerenti ai trattamenti salariali o pensionistici, o alla perdurante crisi economico-finanziaria, argomento più volte richiamato nelle sentenze degli ultimi anni per giustificare l'estensione delle misure di coordinamento della finanza pubblica o incursioni del legislatore statale in materie di competenza regionale, pur avendo la Corte più volte affermato che Governo e Parlamento devono affrontare la crisi senza alterare l'ordine costituzionale delle competenze¹⁵.

In realtà, l'emergenza economica entra come elemento presupposto in molte decisioni della Corte spesso orientandone il “verso”: si pensi alle numerose pronunce che hanno respinto le censure avverso i frequenti e corposi provvedimenti legislativi di contenimento della spesa pubblica e di consolidamento dei conti pubblici, dettati dai vincoli che discendono dal diritto dell'Unione europea.

Uno dei punti di ricaduta più significativi di questi orientamenti della giurisprudenza costituzionale è rappresentato dall'ordinanza n. 17

¹⁴ Sul punto, cfr. M. LUCIANI, *Generazioni future, distribuzione temporale della spesa pubblica e vincoli costituzionali*, in *Dir. soc.*, 2008, 145 ss. Altro conto è impostare il tema della sostenibilità finanziaria dei diritti nel tempo in termini di doveri delle generazioni presenti nei confronti delle generazioni future, come si desume da recenti spunti della giurisprudenza costituzionale: cfr., in particolare, sentt. n. 88 del 2014, punto n. 7.2 del Considerato in diritto e n. 18 del 2019, punto n. 5.2 del Considerato in diritto.

¹⁵ Tra le tante, cfr. sentt. n. 148 del 2012, punto n. 3 del Considerato in diritto; n. 151 del 2012, punto n. 4 del Considerato in diritto; n. 99 del 2014, punto n. 4 del Considerato in diritto.

del 2019, con la quale la Corte ha dichiarato inammissibile il conflitto tra poteri sollevato da un gruppo parlamentare di opposizione in relazione all'apposizione della questione di fiducia sul maxi-emendamento del Governo con cui il Senato della Repubblica ha approvato il disegno di legge di bilancio per il 2019. In disparte ogni considerazione circa gli argomenti addotti per negare che sussistessero i requisiti sotto il profilo oggettivo ai fini dell'ammissibilità del conflitto, per quanto qui rileva la Corte ha negato che la riduzione dei tempi dell'esame parlamentare, effetto della necessità di rideterminare i saldi complessivi della manovra economico-finanziaria a seguito della *«lunga interlocuzione con le istituzioni dell'Unione europea»*, integrasse *«quelle violazioni manifeste delle prerogative costituzionali dei parlamentari che assurgono a requisiti di ammissibilità»*¹⁶. In altre parole: l'elemento "presupposto" alla decisione, costituito dagli obblighi finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea¹⁷, determina l'esigenza di modificare i contenuti della manovra sotto la *«pressione del tempo»*, per riprendere le parole della Corte, e implica, conseguentemente, *«un'ampia modificazione del disegno di legge [di bilancio] iniziale»* e la compressione dell'*iter legis*¹⁸.

Analogamente e in maniera ancor più evidente, l'ordinanza n. 60 del 2020 sposa una visione weberiana e luhmanniana del procedimento di formazione della legge – rivolta, cioè, a valorizzare il principio di efficienza della decisione – poiché afferma espressamente che le procedure legislative hanno dovuto farsi carico di esigenze di tempestività, *«primariamente in materia economica e di bilancio, in ragione di fini essi stessi desunti dalla Costituzione ovvero imposti dai vincoli europei»*. Da ciò sono seguite – prosegue la Corte – nuove prassi connotate da *«indubbie deformazioni [...] ma avvalendosi della naturale elasticità delle regole e degli*

¹⁶ Ord. n. 17 del 2019, punti n. 4.4 e n. 4.5 del Considerato in diritto.

¹⁷ In questa prospettiva, sui rischi di una decisione caducatoria della legge di bilancio, cfr. E. ROSSI, *L'ordinanza n. 17/2019 e il rischio dell'annullamento della legge di bilancio* (21 febbraio 2019), in *Forumcostituzionale.it*, spec. 2.

¹⁸ Criticamente, sul punto, F. SORRENTINO, *La legge di bilancio tra Governo e Corte costituzionale: il Parlamento approva a scatola chiusa*, in *Federalismi.it*, n. 4/2019, spec. 4 s., il quale pone in rilievo «le contraddizioni dell'ordinanza stessa, stretta tra la necessità di stigmatizzare la prassi dei maxi-emendamenti proposti insieme con la questione di fiducia e la necessità di non mettere in crisi il delicato equilibrio politico-finanziario in cui si era sviluppata la manovra del 2019»; M. MANETTI, *La tutela delle minoranze parlamentari si perde nel labirinto degli interna corporis acta*, in *Rivista AIC*, n. 2/2019, spec. 618 s., la quale definisce «problematici e dubitativi» gli argomenti addotti dalla Corte per dichiarare il conflitto inammissibile, risolvendosi, essi, nell'idoneità del coinvolgimento della Commissione bilancio a «compensare la restrizione inferta ai poteri delle Camere» sotto la spinta dei vincoli al governo dei conti pubblici.

istituti propri della vita delle istituzioni», sicché tali prassi «non sono di per sé [...] espressione di violazioni, dovendo emergere a tal fine che esse danno patentemente luogo a bilanciamenti di cui non si colgono le ragioni e il complessivo equilibrio».

Ciò posto, la Corte esplicita il punto di maggiore torsione rispetto al precedente specifico: le ragioni che hanno condotto alla compressione dei tempi dell'esame parlamentare richiamate nell'ordinanza n. 17 del 2019 (lunga trattativa con le istituzioni europee; svolgimento di almeno una lettura in ciascuna Camera; riforma del 2017 del regolamento del Senato in senso garantista del contraddittorio parlamentare) non sono le uniche idonee a giustificare distorte prassi, dovendosi invece «*valutare le circostanze specifiche*» relative all'approvazione della legge per accertare se le anomalie procedurali costituiscano *manifesta* violazione delle attribuzioni del singolo parlamentare. Nel caso di specie, secondo la Corte non è stato arrecato un *vulnus* grave e manifesto delle attribuzioni in quanto il disegno di legge di bilancio, sebbene con una notevole compressione dei tempi, è stato preso in esame dalla Commissione competente e poiché «*in nessun caso sarebbe sindacabile [...] la questione di fiducia ai fini dell'approvazione senza emendamenti di un disegno di legge in seconda lettura*»¹⁹. Detto altrimenti: l'indice di gravità delle manifeste violazioni ai fini dell'ammissibilità del conflitto deve essere vagliato di volta in volta proprio in forza della «*naturale elasticità*» del diritto parlamentare capace di comprimere persino il principio costituzionale del bicameralismo perfetto²⁰.

Se l'ordinanza n. 17 del 2019 aveva evitato di rinviare al merito in ragione delle peculiari condizioni in cui si era svolta la manovra finanziaria, con l'intento di scongiurare il rischio che la legge di bilancio fosse percepita come caducabile, l'ordinanza n. 60 del 2020, avvalorando la prassi per cui la discussione sul disegno di legge quale effetto del maxiemendamento è limitata a una sola Camera, sembra mettere in discussione principi costituzionali fondamentali su organizzazione e procedimento e far risorgere il dogma ottocentesco dell'insindacabilità della legge di bilancio sotto le spoglie dell'efficienza e della tempestività della decisione.

Da quest'ultimo punto di vista, allargando lo sguardo alle dinamiche della forma di governo e della forma di Stato, tale pronuncia costituisce

¹⁹ Ord. n. 60 del 2020; affermazione ribadita dall'ord. n. 197 del 2020.

²⁰ Cfr. M. MANETTI, *Il conflitto promosso dai parlamentari si rivela una trappola. Dalla tutela degli interna corporis alla modifica tacita della Costituzione*, in *Giur. cost.*, n. 2/2020, 729.

un'occasione mancata. Infatti, come ripetutamente affermato dalla stessa giurisprudenza costituzionale²¹, l'approvazione parlamentare del bilancio è rivolta ad assicurare il controllo democratico sulla decisione a contenuto massimamente politico in cui si esprimono le scelte impositive, allocative e redistributive nel finanziamento dei diritti su cui si è storicamente sviluppata la dialettica tra Governo e Parlamento.

Il tentativo di ricorrere al conflitto "infra-potere" da parte dei singoli parlamentari costituiva, quindi, la "reazione" estrema per riaffermare il ruolo costituzionalmente spettante al Parlamento – luogo in cui anche le opposizioni hanno diritto di parola – nell'approvazione della legge di bilancio dopo che il Governo ha assunto, ormai da diversi anni, il completo controllo della procedura attraverso i maxi-emendamenti, l'uso della questione di fiducia e le altre prassi rivolte a comprimere i diritti/poteri del singolo parlamentare di partecipare alle sedute e di esprimere un voto consapevole.

Le pronunce richiamate dimostrano come l'incidenza immediata e diretta del "fatto" economico-finanziario nelle decisioni della Corte segua molteplici e complessi percorsi assumendo ad esempio rilievo: quando l'art. 81 Cost. è evocato a parametro nel giudizio di costituzionalità avente ad oggetto leggi statali o, molto più spesso, leggi regionali; quando la Corte deve pronunciarsi su controversie tra enti dotati di autonomia finanziaria o sulle forme e i modi di esercizio della funzione di coordinamento della finanza pubblica; o, infine, quando la Corte adotta pronunce che "costano" (ad esempio le sentenze c.d. additive di prestazione) o, all'opposto, minimizza l'impatto finanziario delle proprie decisioni, sino ad utilizzare la tecnica della rimodulazione degli effetti temporali delle pronunce²².

Guardando poi all'evoluzione in senso diacronico della giurisprudenza costituzionale, deve essere osservato che, in origine, la Corte era particolarmente incline a valorizzare la discrezionalità del legislatore nelle scelte di indirizzo finanziario: essa si limitava, cioè, a un sindacato "a maglie larghe", in cui l'unico limite riconosciuto alle decisioni allocative di Governo e Parlamento era costituito dal vincolo formale della co-

²¹ Colpisce il confronto tra l'ord. n. 60 del 2020, da un lato, e la giurisprudenza costituzionale particolarmente severa a tutela della trasparenza dei bilanci regionali quale riflesso del principio democratico, dall'altro lato: cfr., in linea generale, sent. n. 184 del 2016, punto n. 3 del Considerato in diritto; n. 18 del 2019, punto n. 5.3 del Considerato in diritto; nonché, in ordine al rapporto tra giudizio di parificazione del rendiconto e relativa legge di approvazione, sentt. n. 235 del 2021 e n. 184 del 2022, spec. punto n. 5.3 del Considerato in diritto.

²² Cfr., in particolare, sent. n. 10 del 2015.

pertura finanziaria delle leggi previsto dall'originario art. 81, quarto comma, Cost., peraltro di difficile giustiziabilità per ragioni tecniche inerenti all'accesso alla giustizia costituzionale sia in via incidentale (per il frequente difetto di rilevanza di questioni aventi ad oggetto disposizioni contenute nella legge di bilancio) sia in via principale (per la nota asimmetria tra Stato e Regioni che preclude a queste ultime di promuovere questioni in riferimento a parametri extra-competenziali, ivi incluso l'art. 81 Cost., salva dimostrazione della c.d. ridondanza delle supposte violazioni sulle loro attribuzioni costituzionali).

In questa prima fase, le scelte impositive e allocative del legislatore costituivano un limite al sindacato della Corte e fornivano spesso il presupposto di decisioni di inammissibilità, mentre, successivamente, il sindacato di costituzionalità diviene maggiormente stringente con l'introduzione dei canoni della ragionevolezza, proporzionalità e razionalità delle scelte finanziarie quali limiti della discrezionalità del legislatore, sulla cui base valutare la conformità a Costituzione delle disposizioni di legge impositive, allocative e redistributive, pur nei limiti segnati dai caratteri della decisione di bilancio come la più politica delle decisioni.

In questa prospettiva, la Corte ha progressivamente sviluppato ed utilizzato tecniche decisorie particolari in relazione alla legislazione economico-finanziaria di volta in volta sottoposta al suo vaglio.

Tra i possibili criteri di classificazione del copioso materiale giurisprudenziale in cui rileva sotto diverso e vario profilo la dimensione economico-finanziaria, la soluzione qui di seguito privilegiata è quella di seguire la struttura delle sentenze della Corte costituzionale, in cui dalla narrazione del fatto, si passa all'esposizione della motivazione e quindi del dispositivo.

In questa prospettiva, possiamo anzitutto distinguere le pronunce in cui i profili finanziari rilevano "in fatto", quelle in cui l'incidenza della dimensione economico-finanziaria assume particolare rilievo nella motivazione e, infine, quelle in cui la valutazione di impatto finanziario influisce direttamente sul *decisum* ed "entra" nel dispositivo.

Quanto alle prime, ci si riferisce, in particolare, alle decisioni rese in esito all'esercizio di poteri istruttori strumentali alla valutazione di impatto finanziario della questione di legittimità costituzionale.

Tra le decisioni in cui i profili finanziari rilevano "in diritto", vale a dire nella motivazione, si possono invece ricomprendere anzitutto quelle che definiscono giudizi in cui l'art. 81 Cost. è espressamente evocato a parametro, tenendo conto che la Corte muove sempre dal parametro nella determinazione della questione anche al fine di delimitare l'ambito

della stessa. In questa categoria si possono includere le pronunce aventi ad oggetto atti normativi di politica economico-finanziaria di Governo e Parlamento, nelle quali in motivazione rilevano considerazioni circa la natura finanziaria della scelta operata dal legislatore. A questo stesso secondo gruppo si possono ricondurre le decisioni a contenuto finanziario in relazione alla tutela dei diritti (soprattutto sociali), quando, cioè, l'equilibrio di bilancio viene a condizionare, sia pure in vario modo, la garanzia costituzionale dei diritti stessi. Guardando al contenzioso degli ultimi anni ciò si è verificato soprattutto nelle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni. Non dobbiamo infatti dimenticare che dei tre grandi diritti sociali che assorbono larghissima parte delle risorse (salute, istruzione e previdenza), il primo e in buona parte il secondo sono affidati alle Regioni²³; sicché, di fronte a questioni soltanto apparentemente "tecniche", di contabilità pubblica, si pone, in realtà, il delicato problema di assicurare l'adeguatezza delle risorse finanziarie regionali al soddisfacimento di questi diritti.

L'ultima categoria di pronunce è rappresentata da quelle in cui i profili finanziari rilevano nel *decisum*. Si tratta delle decisioni in cui la valutazione dell'impatto finanziario dell'accoglimento ha indotto la Corte a differire nel tempo gli effetti della dichiarazione di incostituzionalità. Il punto di massima estensione di tale orientamento è rappresentato dalla sent. n. 10 del 2015, con la quale la Corte, nel dichiarare l'incostituzionalità della c.d. *Robin Tax* (addizionale all'imposta sul reddito delle società che operano nel settore petrolifero), rivendica esplicitamente il potere di rimodulazione degli effetti ed estende la clausola di irretroattività della pronuncia al giudizio *a quo*²⁴, rescindendo così il nesso di pregiudizialità tra il giudizio principale e il giudizio di costituzionalità²⁵.

In relazione a quest'ultima tipologia di decisioni, si pone poi il problema di assicurare alla Corte un'adeguata informazione preventiva degli effetti che esse potrebbero produrre e, conseguentemente, la scelta degli organi a cui eventualmente affidare la quantificazione e la valutazione di impatto finanziario delle pronunce stesse. Al riguardo, a parere di chi

²³ Sul punto, cfr., ad esempio, M. LUCIANI, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 3/2016, pp. 14 s.

²⁴ Come sottolineato da E. GROSSO, *Il governo degli effetti temporali nella sentenza n. 10/2015. Nuova dottrina o ennesimo episodio di un'interminabile rapsodia?*, in *Giur. cost.*, 2015, p. 84.

²⁵ Come rilevato per primo da M. BIGNAMI, *Cenni sugli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità in un'innovativa pronuncia della Corte costituzionale* (18 febbraio 2015), in www.questionegiustizia.it.

scrive è possibile ipotizzare la reintroduzione nell'ambito dell'organizzazione dello stesso organo di giustizia costituzionale di una struttura permanente rivolta alla elaborazione di dati e stime in via preventiva alla decisione, come già a suo tempo previsto, o rafforzare l'utilizzo di organismi esterni di controllo della finanza pubblica (su tutti: Corte dei conti e Ufficio parlamentare di bilancio), sia pure soltanto mediante il ricorso ai *poteri istruttori* di cui è dotata la Corte stessa.

2. *La Corte davanti al "fatto" costituito dall'incidenza delle questioni sul bilancio: i poteri istruttori e la valutazione di impatto finanziario*

La prima difficoltà di fronte la quale la Corte si può trovare è costituita dalla incompleta o inesatta descrizione del dato fattuale relativo ai profili economico-finanziari. Ciò accade nei casi in cui siano sottoposti alla Corte un'ordinanza o un ricorso che, pur essendo autosufficienti, non sono adeguatamente formulati sotto il profilo della ricostruzione del contesto economico-finanziario o non sono sufficientemente esplicitati in punto di fatto; o, ancora, rispetto ai quali la Corte dubiti dell'esatta prospettiva o quantificazione delle implicazioni finanziarie.

In queste ipotesi, la prima tecnica a cui la Corte può ricorrere, invero scarsamente utilizzata, è quella dell'esercizio dei poteri istruttori.

Nei rari casi in cui il Giudice delle leggi ha fatto ricorso ai propri poteri istruttori formali (si contano 95 ordinanze istruttorie adottate dal 1956 ad oggi, in rapporto alle oltre 20.000 decisioni)²⁶, circa un terzo delle ordinanze stesse hanno ad oggetto questioni finanziarie. Da questo punto di vista, il ricorso ai poteri istruttori è finalizzato a ricostruire il "contesto" economico-finanziario in cui la norma censurata si inserisce e ha trovato applicazione o a valutare l'impatto finanziario di una eventuale pronuncia di accoglimento.

È interessante notare che, nei giudizi introdotti in via incidentale, la percentuale delle ordinanze istruttorie aventi ad oggetto questioni finanziarie è molto più rilevante (15) di quella delle ordinanze istruttorie in materia finanziaria adottate nei giudizi instaurati in via principale (soltanto 2). Ciò si spiega anzitutto alla luce dei caratteri del giudizio in via incidentale come giudizio indisponibile alle parti in cui la Corte, anche

²⁶ Per un approfondimento, cfr. M. NISTICÒ, *Le problematiche del potere istruttorio nelle competenze della Corte*, in *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, a cura di M. D'Amico, F. Biondi, Napoli, Editoriale Scientifica, 2018, pp. 49 ss.

nella materia della finanza pubblica, ha fatto più frequentemente ricorso ai poteri istruttori, rispetto ai giudizi in via principale in cui essa, come si desume sempre più spesso dalla lettura delle sentenze degli ultimi dieci anni, può fare accertamenti esaminando i bilanci dello Stato e delle Regioni, o può rivolgersi direttamente alle parti anche durante le udienze al fine di ottenere dati e informazioni rilevanti²⁷.

In secondo luogo, la tendenza richiamata si giustifica in ragione di una sorta di presunzione che vige nel giudizio in via principale sulle questioni finanziarie, per la quale, ai fini dell'ammissibilità della questione, ricade sulla Regione ricorrente l'onere di provare con adeguata documentazione finanziaria l'assoluta impossibilità, conseguente all'applicazione delle norme impugnate, di svolgere le funzioni ad essa attribuite²⁸.

3. *Il rilievo assunto dall'equilibrio di bilancio in motivazione: le pronunce che definiscono giudizi in cui l'art. 81 Cost. è evocato a parametro*

Il dato economico-finanziario così puntualmente individuato in punto di fatto dalla Corte costituzionale può influenzare la motivazione della sentenza.

Muovendo dai casi in cui l'art. 81 Cost. è evocato a parametro nel giudizio di legittimità costituzionale, occorre ricordare che la Corte ha emesso complessivamente circa 380 pronunce in cui è stato evocato a parametro l'art. 81 Cost. e più dei due terzi sono state rese per definire giudizi instaurati in via principale. Ciò dimostra che il principio della copertura finanziaria e dell'equilibrio di bilancio impatta più direttamente sui rapporti tra enti territoriali che sulle relazioni intersoggettive²⁹. In al-

²⁷ Con riguardo alla c.d. giurisprudenza della crisi, è interessante notare che, dal 2012, sono soltanto quattro le ordinanze istruttorie disposte, di cui una soltanto riguarda le conseguenze finanziarie: sul punto, cfr. M. TROISI, *Attività istruttoria, conseguenze finanziarie e modulazione degli effetti temporali delle decisioni*, in *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., p. 323.

²⁸ Orientamento confermato dalla Corte dalla sent. n. 26 del 2014 alla sent. n. 84 del 2018.

²⁹ In questo senso, ad esempio, G. SCACCIA, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, in *Il Filangieri - Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, a cura di V. Lipolis, N. Lupo, G.M. Salerno, G. Scaccia, Napoli, Jovene, 2011, pp. 214 s. e M. LUCIANI, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali*, cit., pp. 39 s., che individuano nel giudizio in via principale la sede privilegiata ai fini dell'accesso alla Corte costituzionale nei giudizi che hanno ad oggetto l'art. 81 Cost., ritenendo, l'A. da ultimo citato, che «la problematica del ri-

tri termini, le “strette” dell’accesso in via incidentale, specie in punto di rilevanza delle disposizioni contenute nella legislazione finanziaria, si riflettono sulla scarsa giustiziabilità dell’equilibrio di bilancio, anche se negli ultimi anni si registra una maggiore “apertura” del Giudice delle leggi in favore dell’ammissibilità di questioni sollevate in riferimento agli artt. 81 e 119 Cost., soprattutto per l’esigenza di assicurare il parallelismo tra funzioni e risorse degli enti sub-statali, e, quindi, l’adeguato finanziamento dei servizi sociali nella perdurante crisi economico-finanziaria³⁰. A tale risultato si è giunti anche per il maggiore “attivismo” delle Sezioni regionali della Corte dei conti a presidio dell’equilibrio di bilancio non soltanto in sede di giudizio di parificazione³¹, ma anche in taluni segmenti di procedimenti di controllo³², sia pure sempre in relazione a leggi regionali, dopo che, invece, era stato per lungo tempo assai poco sfruttato l’accesso alla giustizia costituzionale prefigurato dalla sent. n. 226 del 1976 sulla legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni in sede di controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo e dell’amministrazione statale³³.

La tendenza da ultimo richiamata si manifesta, però, sempre nella definizione di giudizi di costituzionalità che hanno ad oggetto leggi regionali. Soltanto due delle circa 90 dichiarazioni di illegittimità costituzionale pronunciate dalla Corte in giudizi in via principale per violazione dell’art. 81 Cost. avevano ad oggetto disposizioni di legge statale. Sicché l’art. 81 Cost., specie negli ultimi anni, assieme ai parametri costituzionali sul coordinamento della finanza pubblica e il consolidamento dei conti pubblici (artt. 97, primo comma, 117, terzo comma, e 119 Cost.), ha ope-

spetto dell’art. 81 Cost. si ponga nel confronto tra Stato e autonomie, piuttosto che in quello fra privati e P.A. o privati tra di loro».

³⁰ Cfr., ad esempio, sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016.

³¹ Cfr. sentt. n. 181 del 2015; n. 89 del 2017; n. 196 del 2018; n. 138 e n. 146 del 2019.

³² Cfr. sentt. n. 18 e n. 105 del 2019.

³³ Sul punto, cfr. già L. PALADIN, *Intervento*, in *Le sentenze della Corte costituzionale e l’art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., p. 281; nonché R. BIN, *Zone d’ombra del controllo di legittimità e zone buie del ragionamento giuridico (note brevissime a Corte cost. 196/2018)*, in *Le Regioni*, 2019, pp. 16 s. In disparte le questioni sollevate negli ultimi anni dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in relazione a leggi regionali, sul versante statale la sent. n. 226 del 1976 ha avuto un solo “seguito” nella sent. n. 384 del 1991, con la quale è stata dichiarata ammissibile (e fondata) la questione di legittimità costituzionale di alcune disposizioni di una legge che disponeva interventi a favore degli enti delle partecipazioni statali, sollevata dalla Corte dei conti in sede di controllo nel corso del procedimento sull’ammissione al visto e alla registrazione di un decreto del Ministro del tesoro concernente variazioni allo stato di previsione della spesa dello stesso ministero.

rato prevalentemente come meccanismo di controllo statale dei bilanci regionali³⁴. Lo Stato ha dapprima assicurato limiti e vincoli alla spesa delle proprie amministrazioni, estendendoli a quelle regionali e locali sotto forma di principi di coordinamento finanziario e di equilibrio “dinamico” della finanza pubblica (inteso, cioè, non soltanto in senso statico, per cui ogni misura di spesa è soggetta all’obbligo della previa copertura, ma anche su un arco pluriennale, tra un esercizio finanziario e quello successivo), e, successivamente, ha impugnato davanti alla Corte costituzionale le leggi regionali per contrasto con l’art. 81 Cost., assicurando, in tal modo, un penetrante sindacato sulle forme di illegittimo ampliamento della capacità di spesa della legge regionale³⁵.

4. *(Segue) Le pronunce sugli atti normativi di politica economico-finanziaria e il superamento della discrezionalità del legislatore*

Molto spesso, però, la Corte elabora strategie argomentative e talvolta ricorre a peculiari tecniche di giudizio in relazione a questioni inerenti all’equilibrio di bilancio o, più indirettamente, alla finanza pubblica anche quando l’art. 81 Cost. non è evocato a parametro.

Osservando in senso diacronico la giurisprudenza costituzionale, deve essere sottolineato come, trovandosi a scrutinare sempre più spesso disposizioni contenute nella legislazione economico-finanziaria, la Corte, in una prima fase, abbia adottato un numero cospicuo di decisioni di inammissibilità, richiamandosi frequentemente alla discrezionalità del legislatore, e utilizzando in tal modo la tecnica decisoria in parola al fine di salvaguardare lo spazio lasciato impregiudicato dalla norma costituzionale evocata a parametro. In altri termini: gli atti normativi di politica economica erano sostanzialmente rimessi alle scelte discrezionali del legislatore, trattandosi di decisioni a contenuto massimamente politico. In una prima fase, trovandosi a scrutinare sempre più spesso disposizioni contenute nella legislazione economico-finanziaria, la Corte adottava frequentemente decisioni di inammissibilità richiamandosi frequentemente alla discrezionalità del legislatore e osservando che la legge di bilancio e le leggi di spesa sono atti a contenuto massimamente politico in cui si

³⁴ Così, G. SCACCIA, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, cit., p. 216.

³⁵ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. RIVOSACCHI, *Autonomia finanziaria ed equilibrio di bilancio degli enti territoriali*, in *Costituzione e bilancio*, a cura di C. Bergonzini, Milano, FrancoAngeli, 2019, pp. 259 s.

esprimono le scelte impositive, allocative e redistributive nel finanziamento dei diritti³⁶.

Agli stessi fini, sempre in questa prima fase della sua attività, la Corte ha spesso utilizzato un'ulteriore tecnica decisoria, richiamandosi all'impossibilità di adottare pronunce "a rime obbligate" e affermando che la norma censurata ben poteva rientrare nella pluralità di soluzioni attuative tollerate dalla norma parametro.

In tal modo, i Giudici costituzionali hanno valorizzato la responsabilità politica quale motore delle scelte economico-finanziarie, riconoscendo, dunque, ampia discrezionalità, con l'unico limite del necessario rispetto dell'obbligo della previa copertura finanziaria *ex art. 81*, quarto comma, Cost., per le leggi che comportassero nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio pubblico³⁷. La soluzione, di per sé corretta, è ben presto apparsa insoddisfacente in quanto determinava decisioni di inammissibilità in relazione a situazioni normative che la stessa Corte sembrava ritenere incostituzionali, ma che, in caso di pronunce di fondatezza, avrebbero determinato maggiori alterazioni degli equilibri finanziari³⁸.

Tale originario *self-restraint* era tra l'altro determinato da due elementi ostativi allo sviluppo di un più incisivo sindacato sulle scelte impositive, allocative e redistributive espresse dalla legge di bilancio e, più in generale, dalla legislazione tributaria e finanziaria: l'uno rappresentato da quanto sopra detto circa la valorizzazione della discrezionalità legislativa, e l'altro dai perduranti retaggi della teoria della legge di bilancio come legge meramente formale, per i quali tale atto soltanto formalmente poteva ascrivere alla categoria delle fonti di rango primario, rappresentando, in realtà, un "conto" presentato dal Governo al Parlamento, che, una volta approvato, diventava espressione di scelte politiche insindacabili³⁹.

In questa prima fase, la giurisprudenza costituzionale era quindi ancora influenzata dalla teoria formale-sostanziale, da cui seguiva la distin-

³⁶ Al riguardo, cfr. M. BERTOLISSI, *La «funzione sovrana del tributo»*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2009, pp. 15 ss.

³⁷ Cfr., tra le tante, sentt. n. 14 del 1964; n. 1 del 1966; n. 126 del 1979.

³⁸ Al riguardo, di vero e proprio «paradosso di pronunce di inammissibilità [...] per eccesso di fondatezza» ha parlato V. ONIDA, *Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del Parlamento*, in *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., p. 36. Critico nei confronti delle richiamate decisioni di inammissibilità per discrezionalità del legislatore anche R. ROMBOLI, *Il principio generale di equilibrio finanziario nell'attività di bilanciamento dei valori costituzionali operata dalla Corte*, in *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., pp. 187 s.

³⁹ Sul punto, cfr., per tutti, R. GNEIST, *Legge e bilancio. Controversie costituzionali in base alla crisi del governo prussiano del marzo 1878*, in R. Gneist, *Legge e bilancio* e G. Jellinek, *Legge e decreto*, a cura di C. Forte, Milano, Giuffrè, 1997, pp. 3 ss., spec. pp. 84 ss.

zione tra la legge di bilancio, intesa come sede in cui stabilire gli equilibri finanziari e pertanto rivolta a perseguire l'interesse finanziario, e le leggi di spesa, rivolte invece a garantire i diritti costituzionali e gli altri interessi di volta in volta costituzionalmente apprezzabili⁴⁰. Da un lato, la legge di bilancio non poteva modificare le altre leggi (il che non significava che fosse un atto meramente ricettizio, ma soltanto che poteva muoversi esclusivamente negli ambiti residuali non sufficientemente definiti dalla legislazione ordinaria); dall'altro lato, le normali leggi non dovevano pregiudicare gli equilibri stabiliti nel bilancio, né compromettere la competenza dei successivi bilanci a stabilirli⁴¹.

Non per questo, però, la legge di bilancio poteva ritenersi una legge meramente formale: anzitutto perché la teoria formale-sostanziale non era compatibile con un ordinamento a Costituzione rigida, che viene a conformare i contenuti e la forza attiva e passiva di ogni fonte di rango primario, non potendosi perpetuare alcuna distinzione tra leggi meramente formali e "altre" leggi, atteso che ciascuna delle due tipologie assume una propria capacità innovativa nel disporre⁴²; e, in secondo luogo, per la semplice considerazione che la legge di bilancio, lungi dallo svolgere una funzione di mero "contenitore" rispetto alla legislazione sostanziale, aveva già assunto un contenuto piuttosto articolato, soprattutto sul piano delle modificazioni quantitative apportate, essendo in essa contenuti capitoli di spesa non sorretti "a monte" da autonome leggi di spesa⁴³.

Nondimeno, nella giurisprudenza costituzionale il superamento definitivo della teoria della legge di bilancio come legge meramente formale è avviato soltanto con la sent. n. 70 del 2012, con la quale la Corte ha per la prima volta dichiarato costituzionalmente illegittime alcune disposizioni contenute in una legge (regionale) di bilancio che assicuravano un

⁴⁰ Per un approfondimento, cfr. V. ONIDA, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano, Giuffrè, 1969, pp. 399 ss. e pp. 761 ss.; A. BRANCASI, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, Milano, Giuffrè, 1985, pp. 273 ss.; ID., *Le decisioni di finanza pubblica secondo l'evoluzione della disciplina costituzionale*, in *La costituzione economica: Italia, Europa*, a cura di C. Pinelli e T. Treu, Bologna, il Mulino, 2010, pp. 351 ss.

⁴¹ Per un approfondimento di questa prospettiva, cfr. A. BRANCASI, *L'ordinamento contabile*, Torino, Giappichelli, 2005, pp. 115 ss. e pp. 161 ss.; nonché G. RIVOCCHI, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, Cedam, 2007, pp. 222 ss.

⁴² Cfr., per tutti, cfr. F. MODUGNO, voce *Legge in generale (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano, Giuffrè, 1973, pp. 900 ss., spec. pp. 901 (in specifico riferimento al rigetto della tesi della legge di bilancio come legge meramente formale).

⁴³ In questa prospettiva, cfr. S. BARTOLE, *Art. 81*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, art. 76-82, *La formazione delle leggi*, tomo II, Bologna-Roma, Zanichelli-II Foro Italiano, 1979, pp. 245 ss.; N. LUPO, *Costituzione e bilancio. L'art. 81 della Costituzione tra interpretazione, attuazione e aggiramento*, Roma, Luiss University Press, 2007, pp. 53 s.

fittizio equilibrio mediante la contabilizzazione di un avanzo di amministrazione non giuridicamente accertato⁴⁴, e definitivamente realizzato con la sent. n. 10 del 2016, con la quale la Corte ha affermato che le leggi di bilancio «*producono effetti novativi dell'ordinamento*» ed esprimono «*scelte allocative di risorse*» e, in quanto tali, sono assoggettate al sindacato di costituzionalità⁴⁵.

Andando per ordine, un primo punto di svolta della giurisprudenza costituzionale è rappresentato dalla sent. n. 260 del 1990, in cui la Corte ha affermato che il valore costituzionale dell'equilibrio finanziario non può più costituire presupposto per decisioni di inammissibilità che si richiamino alla discrezionalità legislativa e che esso invece rappresenta un elemento della complessiva ponderazione dei valori costituzionali.

Più di recente, con le sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016, la Corte è tornata a chiarire i limiti del sindacato di legittimità costituzionale relativo alle scelte allocative e di politica economica operate dal legislatore, censurando, proprio sotto il profilo del canone della ragionevolezza e della proporzionalità, parte delle leggi regionali piemontesi di bilancio per il 2013 e per il 2014, che avevano apportato una consistente riduzione degli stanziamenti a favore delle province ad invarianza di funzioni ad esse affidate, per la violazione, tra l'altro, dell'art. 3 Cost., in quanto l'irragionevole e sproporzionata riduzione dei trasferimenti determinava una riduzione dei servizi sociali⁴⁶.

In estrema sintesi, si può riconoscere che un esame, per quanto sommario, della giurisprudenza costituzionale in materia di legislazione economico-finanziaria conferma l'impressione che l'ampio margine di discrezionalità riconosciuto in una prima fase dalla Corte al legislatore abbia subito un graduale e progressivo temperamento attraverso il ricorso ai canoni di proporzionalità e ragionevolezza in senso strumentale.

5. (Segue) *Decisioni a contenuto finanziario e tutela dei diritti sociali, anche con riguardo alle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni*

Se di fronte alla legislazione di politica economica la Corte tende a esercitare un sindacato limitato, rispetto alla legislazione finanziaria che

⁴⁴ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. RIVOCCHI, *Il difetto di copertura di una legge regionale di bilancio: la Corte accelera sul c.d. pareggio*, in *Giur. cost.*, 2012, pp. 2335 ss.

⁴⁵ Cfr. sentt. n. 188 del 2015, spec. punto n. 2 del Considerato in diritto e n. 10 del 2016, punto n. 2 del Considerato in diritto.

⁴⁶ Cfr., in particolare, sent. n. 10 del 2016, spec. punto n. 6.3 del Considerato in diritto.

incide sui diritti sociali essa è fuoriuscita dallo schema tipico “valorizzazione della discrezionalità, salvo il limite della ragionevolezza”, per sviluppare tecniche di giudizio e percorsi argomentativi più articolati e incisivi al fine di tutelare il nucleo “essenziale” o “incomprimibile” dei diritti che determina una spesa costituzionalmente necessaria⁴⁷. A questa stessa conclusione si potrebbe giungere sia aderendo alla teoria assoluta del contenuto del diritto, che ne individua una soglia invalicabile opponibile alla discrezionalità del legislatore⁴⁸, sia privilegiando la teoria relativa del contenuto minimo/essenziale, che tende a determinare tale contenuto nel giudizio di bilanciamento⁴⁹. Infatti, il nucleo essenziale del diritto deve ritenersi costituzionalmente garantito o *a priori* in quanto indisponibile al legislatore o *a posteriori* in quanto presidiato nel giudizio di bilanciamento. In questa seconda evenienza, però, si pone il problema dell’eventuale bilanciamento del diritto a prestazione considerato con l’equilibrio di bilancio.

In altre parole, la tecnica del bilanciamento come individuazione del contenuto minimo-essenziale ha determinato oscillazioni nella giurispru-

⁴⁷ Nella giurisprudenza costituzionale più recente, cfr., ad esempio, sentt. n. 169 del 2017 e n. 117 del 2018, ove la Corte ha affermato la doverosità del finanziamento dei livelli essenziali di assistenza, a cui deve corrispondere «una coerente proiezione macroeconomica dei costi in termini di fabbisogno regionale» al fine di consentire l’emersione nei bilanci delle priorità allocative per fronteggiare la spesa costituzionalmente vincolata. In questa prospettiva, la giurisprudenza costituzionale ha ribadito la necessità di procedere alla determinazione e all’aggiornamento dei LEA, perché ciò offrirebbe alle Regioni, «un significativo criterio di orientamento nell’individuazione degli obiettivi e degli ambiti di riduzione delle risorse impiegate, segnando il limite al di sotto del quale la spesa – sempreché resa efficiente – non sarebbe ulteriormente comprimibile» (sent. n. 65 del 2016, punto n. 5.3.1 del Considerato in diritto). Sul punto, v. anche sentt. n. 154 del 2017; n. 103 del 2018 e n. 197 del 2019, punti n. 3.1, n. 3.2 e n. 3.3 del Considerato in diritto.

⁴⁸ Cfr., ad esempio, I. MASSA PINTO, *La discrezionalità politica del legislatore tra tutela costituzionale del contenuto essenziale e tutela ordinaria caso per caso dei diritti nella più recente giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1998, pp. 1316 ss., spec. p. 1325, secondo la quale, alla stregua dei principi di diritto affermati dalla giurisprudenza costituzionale in una determinata fase (sent. n. 240 del 1994), «nessuna esigenza di ordine finanziario può giustificare una violazione del contenuto minimo essenziale dei diritti»; sicché «il legislatore dovrà farsi carico di reperire le risorse necessarie per assicurare a tutti tale minimo»; ID., *Contenuto minimo essenziale dei diritti costituzionali e concezione espansiva della Costituzione*, in *Diritto pubblico*, 2001, pp. 1115 s.

⁴⁹ Cfr. O. CHESSA, *La misura minima essenziale dei diritti sociali: problemi e implicazioni di un difficile bilanciamento*, in *Giur. cost.*, 1998, pp. 1178 ss., spec. pp. 1180 ss., secondo il quale «i diritti sociali acquistano lo status di situazioni soggettive garantite nella misura discrezionalmente determinata dal legislatore nel ragionevole bilanciamento con interessi costituzionali concorrenti», e pp. 1182 s. (sul difficile bilanciamento tra diritti a prestazione ed equilibrio di bilancio).

denza costituzionale, poiché è la Corte stessa a stabilire fin dove, di volta in volta, debba estendersi il nucleo essenziale del diritto che può quindi essere utilizzato sia per estendere sia per limitare la tutela. Tale orientamento si manifesta negli argomenti e nelle tecniche a cui ricorre la Corte per decidere questioni sui diritti “costosi”, utilizzati sia per censurare sia per “salvare” la legislazione che realizza il bilanciamento tra tutela del diritto ed equilibrio finanziario⁵⁰.

Negli anni in cui si è sviluppata la giurisprudenza costituzionale sui diritti finanziariamente condizionati, dopo aver affermato che la tutela dei diritti a prestazione è condizionata dall'organizzazione e dai mezzi di provvista⁵¹, la Corte ha progressivamente spostato i termini del controllo sul bilanciamento realizzato dal legislatore in favore dell'equilibrio di bilancio, valorizzando l'argomento delle risorse disponibili⁵². Se guardiamo all'esempio maggiormente significativo costituito dalla tutela della salute, il diritto “costoso” per eccellenza, il Giudice delle leggi ha affermato che l'obiettivo della tutela dei diritti sociali può porsi in bilanciamento con il valore della sostenibilità finanziaria, anche quale «*necessario presupposto della continuità dell'intervento pubblico nel settore*», poiché «*il dissesto ulteriore e perdurante del sistema porrebbe in pericolo la stessa ulteriore azione pubblica di tutela della salute*»⁵³; sicché, sia pure con i ricordati

⁵⁰ In questo senso, ad esempio, C. SALAZAR, *Dal riconoscimento alla garanzia dei diritti sociali. Orientamenti e tecniche decisorie della Corte costituzionale a confronto*, Torino, Giappichelli, 2000, pp. 122 ss.; ID., *Crisi economica e diritti fondamentali*, in ASSOCIAZIONE ITALIANA DEI COSTITUZIONALISTI, *Annuario 2013. Spazio costituzionale e crisi economica*, Napoli, Jovene, 2015, p. 164; G. AZZARITI, *La crisi economica come parametro nei giudizi di costituzionalità*, in *Ricordando Alessandro Pizzorusso. Il pendolo della Corte. Le oscillazioni della Corte costituzionale tra l'anima 'politica' e quella 'giurisdizionale'*, a cura di R. Romboli, Torino, Giappichelli, 2017, pp. 387 s.

⁵¹ Dalla sent. n. 455 del 1990 sino alle sentt. n. 203 del 2016, punto n. 8 del Considerato in diritto e n. 192 del 2017, punto n. 9.2.4 del Considerato in diritto.

⁵² In particolare: dalla sent. n. 455 del 1990 alla sentt. n. 203 del 2016, punto n. 8 del Considerato in diritto.

⁵³ In questo senso si può collocare la giurisprudenza costituzionale sul controllo sul bilanciamento tra diritti e risorse: ad esempio, con riferimento al diritto alla salute, dalla sent. n. 416 del 1995 (da cui sono tratte le espressioni virgolettate) alle sentenze della Corte sui piani di rientro dal disavanzo sanitario: cfr., ad esempio, sentt. n. 193 del 2007; n. 94 del 2009; n. 40, n. 52, n. 100 e n. 141 del 2010; n. 123 e n. 163 del 2011; n. 227 del 2015; n. 14 e n. 106 del 2017; n. 199 del 2018. L'orientamento particolarmente restrittivo della giurisprudenza costituzionale ha progressivamente spostato l'istituto in parola dalla tutela dei diritti all'equilibrio di bilancio, non consentendo, la richiamata giurisprudenza, alle Regioni sottoposte a piano di rientro di: attivare o prorogare funzioni inerenti alla gestione del servizio di eli-soccorso di carattere sanitario (sentt. n. 320 del 2008; n. 32 del 2012); istituire registri tumori e centri per le cure oncologiche (sentt. n. 267 del 2010; n. 214 del 2012; n. 79 del 2013); assicurare la copertura integrale delle prestazioni riabilitative per anziani e disabili (sent. n. 123

limiti, la Corte sembra giustificare la contrazione delle risorse in vista di obiettivi di lungo periodo.

Senza qui potersi soffermare su una puntuale analisi dei complessi e articolati itinerari seguiti dalla giurisprudenza costituzionale, tra gli argomenti richiamati si devono almeno ricordare: il principio di gradualità delle riforme onerose, spesso utilizzato dalla Corte per escludere l'inadeguatezza e l'incompletezza delle norme scrutinate; il contenuto minimo/essenziale del diritto, richiamato, come si è detto, sia per affermare sia per escludere l'incostituzionalità delle norme che determinano lesioni del nucleo essenziale dei diritti.

Quanto, invece, alle tecniche di giudizio, la Corte si è da tempo orientata nel senso di minimizzare l'impatto delle proprie pronunce mediante: decisioni di incostituzionalità accertata, ma non dichiarata; additive di principio, che dichiarano l'incostituzionalità dell'inerzia del legislatore bilanciando il diritto del singolo alla prestazione con l'equilibrio finanziario, che sarebbe pregiudicato da una pronuncia di accoglimento *erga omnes*; additive di meccanismo, che dichiarano l'incostituzionalità di discipline attuative di diritti sociali nella parte in cui non prevedono un meccanismo di computo delle erogazioni finanziarie disposte dal legislatore (adeguamento, innalzamento, perequazione).

del 2011); istituire nuovi enti nell'ambito del servizio sanitario regionale (sent. n. 131 del 2012); o, ancora, prevedere la corresponsione, in favore dei cittadini affetti da patologie oncologiche, di rimborsi con relativa assunzione di oneri ulteriori a carico del bilancio regionale per garantire un livello di assistenza aggiuntiva (sent. n. 104 del 2013); o, infine, accreditare strutture private per garantire il fabbisogno ospedaliero e incrementare le prestazioni aggiuntive (sent. n. 117 del 2018). La Corte ha ripetutamente censurato l'interferenza con l'attività del commissario *ad acta* per l'attuazione degli obblighi previsti dal piano anche nei termini di una mera «sovrapposizione potenziale», a prescindere, cioè, dall'esistenza di un effettivo contrasto (cfr., per tutte, sentt. n. 110 del 2014; n. 227 del 2015; n. 266 del 2016; n. 14, n. 106 e n. 190 del 2017; n. 117 del 2018). Avrebbe potuto essere invece precisato – seguendo più risalenti orientamenti della stessa giurisprudenza costituzionale (cfr., ad esempio, sent. n. 131 del 2012) – che l'effetto interdittivo sui provvedimenti legislativi o amministrativi regionali volti ad innalzare il livello di tutela dei diritti dovrebbe prodursi nella misura in cui questi ultimi risultino incompatibili con gli impegni assunti dalla Regione ai fini del risanamento economico-finanziario, verificandone preventivamente l'effettiva incidenza sul disavanzo. In altre parole, in caso di dimostrata disponibilità di ulteriori risorse regionali rispetto a quelle necessarie a finanziare il piano di rientro, potrebbe essere superata la presunzione che, stando alla più rigorosa giurisprudenza costituzionale, preclude l'innalzamento del livello di tutela dei diritti: in questo senso, la recente giurisprudenza del Consiglio di Stato che, dalla richiamata giurisprudenza costituzionale sui piani di rientro «ricava che una delimitazione o anche una riduzione delle prestazioni che sono al di sopra dei livelli essenziali non costituisce una loro violazione, ma al contrario, per una Regione sottoposta al Piano di rientro, costituisce un obbligo o un atto necessario, *che può essere evitato solo previa dimostrazione della sua inutilità*» (Cons. St., Sez. III, 6 febbraio 2015, n. 604; cons. ns.).

In definitiva, quando la Corte non aderisce alla teoria assoluta, ma alla teoria relativa del nucleo essenziale, il contenuto incompressibile del diritto rischia di diventare maggiormente poroso e la soglia opponibile alla discrezionalità del legislatore diventa meno invalicabile. Si pone pertanto il problema di assicurare il controllo sul bilanciamento realizzato dal legislatore tra diritto a prestazione ed equilibrio di bilancio: ciò che, in periodo di crisi, alla stregua delle richiamate tecniche decisorie, rischia di rendere meno chiaramente identificabile il contenuto essenziale dei diritti.

Il problema del controllo sul bilanciamento tra diritti e risorse si pone in larga prevalenza per le questioni di legittimità costituzionale sollevate in via incidentale, laddove il giudizio di costituzionalità è calibrato sull'eguaglianza rispetto all'individuazione dei beneficiari del contenuto essenziale del diritto. Nondimeno, esso può sorgere anche nei rapporti tra Stato e Regioni limitatamente ai casi di mancata determinazione dei livelli essenziali da parte statale, consentendo in tal modo alla Regione di interferire – per così dire “al ribasso” – con il contenuto essenziale del diritto; o ai casi in cui, in ipotesi, il legislatore statale determinasse il livello essenziale del diritto al di sotto del suo nucleo essenziale, così pregiudicandone la stessa garanzia costituzionale per quanto rimesso alle competenze regionali.

Quanto alle risorse, quelle destinate al finanziamento del contenuto essenziale del diritto, incluso nel livello essenziale, devono ritenersi indisponibili al legislatore, in quanto rivolte ad assicurare l'effettività del nucleo essenziale del diritto; quelle, invece, destinate al finanziamento delle prestazioni concernenti i livelli essenziali devono ritenersi costituzionalmente vincolate. La differenza tra le prime e le seconde può essere così riassunta: il legislatore non potrebbe non destinare le risorse costituzionalmente indisponibili alla tutela del contenuto essenziale del diritto; il legislatore potrebbe invece operare una *indiretta* riduzione delle risorse costituzionalmente vincolate, semplicemente rideterminando al ribasso i livelli essenziali, quale scelta di indirizzo politico, da cui discenderebbe una riduzione delle risorse ad essi destinate.

In un sistema come il nostro, a finanza prevalentemente derivata, in cui, cioè, le risorse regionali ancora dipendono in larga parte dai trasferimenti erariali, deve essere inoltre considerato che le scelte allocative del legislatore rivolte a garantire i diritti sociali si inseriscono nell'“intreccio” delle relazioni finanziarie tra diversi enti territoriali.

La Corte costituzionale è quindi chiamata a controllare che i diritti, almeno nel loro nucleo essenziale, siano adeguatamente finanziati, perché «è la *garanzia dei diritti incompressibili* [intesa quale nucleo incom-

primibile] *ad incidere sul bilancio e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione*»⁵⁴. Si tratta di un'affermazione molto netta e significativa, dopo anni di giurisprudenza costituzionale sui diritti finanziariamente condizionati, anche se occorre precisare – aspetto, questo, trascurato nei numerosi commenti alla sent. n. 275 del 2016 – che la Corte ha svolto le sue pregnanti motivazioni in relazione alla legge regionale, mentre, in altre pronunce, si è mostrata assai più cauta quando l'oggetto del giudizio era costituito da disposizioni di legge statale⁵⁵.

In secondo luogo, la Corte deve controllare che nelle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali sia assicurato un adeguato finanziamento delle funzioni distribuite tra i diversi livelli territoriali di governo per l'erogazione delle prestazioni.

Quanto detto trova conferma nella più recente giurisprudenza costituzionale che ha cercato di sviluppare soluzioni e strategie argomentative volte a garantire non soltanto, come accadeva in passato, il principio collaborativo nelle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni, ma anche, per quanto qui soprattutto interessa, la “certezza” delle risorse costituzionalmente necessarie a garanzia dei diritti.

In particolare, la Corte ha tentato di preservare la necessaria stabilità delle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni, muovendo dal principio di connessione tra funzioni e risorse, affermando: che la riduzione dei finanziamenti, quando incide sulle prestazioni e sui diritti, deve essere di carattere transitorio e temporaneo⁵⁶; che le proroghe dei limiti al finanziamento regionale devono collocarsi entro le compatibilità finanziarie definite nell'ambito di un trasparente confronto tra Governo e Parlamento, perché le ricadute sui servizi erogati devono essere valutate in sede politica, affinché vi sia piena consapevolezza e assunzione di responsabilità⁵⁷.

In secondo luogo, secondo questi significativi orientamenti della giurisprudenza costituzionale, la capacità di erogare le prestazioni concernenti i livelli essenziali è diventato il parametro su cui misurare:

⁵⁴ Così, sent. n. 275 del 2016, punto n. 11 del Considerato in diritto.

⁵⁵ Esemplificativa la vicenda relativa ai “tagli” al finanziamento delle funzioni provinciali disposti dalla legislazione finanziaria statale degli ultimi anni, ripetutamente fatta “salva” dalla Corte, nonostante gli incisivi riflessi sui diritti sociali: tra le tante, cfr. sentt. n. 143, n. 159, n. 176, n. 202 del 2016, n. 205 del 2016; n. 84 del 2018.

⁵⁶ Significativa, in questo senso, la sent. n. 103 del 2018, punto n. 6.4.2 del Considerato in diritto; nonché, tra le tante, sentt. n. 193 del 2012; n. 141 del 2016; n. 154 e n. 169 del 2017; n. 6 del 2019, punto n. 2 del Considerato in diritto.

⁵⁷ Cfr., in particolare, sent. n. 103 del 2018, punto n. 6.4.2 del Considerato in diritto.

a) quanto alle leggi statali, la ragionevolezza dei “tagli lineari” dei finanziamenti agli enti sub-statali⁵⁸, nonché delle norme di c.d. autoordinamento (con le quali viene rimesso alle Regioni, in sede di intesa in Conferenza, il riparto degli oneri annuali conseguenti alla riduzione della spesa complessiva unilateralmente fissata dallo Stato); *b)* quanto alle leggi regionali, la proporzionalità e la ragionevolezza delle scelte allocative delle Regioni a tutela dei diritti a prestazione, individuando i livelli stessi il limite oltre il quale non può essere compresa la spesa costituzionalmente necessaria al soddisfacimento del diritto⁵⁹, perché, una volta determinati, i livelli essenziali indicano la necessaria soglia di tutela da garantire in tutto il territorio nazionale e il finanziamento delle prestazioni in essa incluse deve ritenersi costituzionalmente vincolato, a meno di pregiudicare l’eguaglianza dei diritti che invece si è scelto di garantire.

In definitiva, l’esame della coerenza e della proporzionalità delle scelte distributive e allocative rispetto alle funzioni assegnate agli enti sub-statali si configura nei termini di un giudizio di ragionevolezza “strumentale”.

6. *La valutazione di impatto finanziario nel decisum*

Un ultimo gruppo di pronunce è costituito dalle sentenze in cui la valutazione economico-finanziaria “entra” nel dispositivo sotto forma di rimodulazione nel tempo della declaratoria di incostituzionalità. In altri termini: la Corte accerta il contrasto tra le disposizioni finanziarie censurate e le norme costituzionali evocate a parametro e, al contempo, limita o esclude che la dichiarazione di incostituzionalità possa spiegare i suoi effetti retroattivi, ritenuti insostenibili per le casse erariali.

Si tratta delle c.d. decisioni di incostituzionalità differita, nelle quali la Corte pur individuando il momento in cui sorge il *vulnus* costituzionale, sposta in avanti il termine di decorrenza degli effetti delle sue pronunce, differendo il *dies a quo* nel dispositivo della decisione. Tale differimento, quindi, non è legato alla natura del vizio, quanto piuttosto a una valutazione discrezionale da parte della Corte stessa. Sono pronunce in cui l’uso nel dispositivo della formula «*dal momento in cui*» appare realmente manipolativo, anche se, sino alla sent. n. 10 del 2015, era sempre

⁵⁸ Cfr., in particolare, sentt. n. 65 del 2016, punto n. 5.3.1 del Considerato in diritto; nonché n. 154 del 2017 e n. 103 del 2018.

⁵⁹ Cfr., in particolare, sentt. n. 169 del 2017 e n. 117 del 2018.

stato “agganciato” all’entrata in vigore di una nuova disciplina o al verificarsi di nuove condizioni di fatto. Tali pronunce sono pertanto riconducibili a decisioni di incostituzionalità sopravvenuta⁶⁰.

Con la sent. n. 10 del 2015, invece, la Corte estende la clausola di irretroattività al giudizio *a quo* e rescinde così il nesso di pregiudizialità tra i due giudizi. Dichiarando costituzionalmente illegittima un’addizionale all’imposta sul reddito delle società (Ires) a carico di soggetti che abbiano conseguito per il periodo di imposta precedente un certo volume di ricavi e che operano nel settore petrolifero, la Corte ha accertato la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità in quanto la norma denunciata si traduce in una stabile maggiorazione di imposta sull’intero reddito delle società, e, soltanto successivamente, ha effettuato un bilanciamento atipico, o, meglio, ha richiamato l’art. 81 Cost. per modulare gli effetti temporali del *decisum*, adottando una pronuncia di incostituzionalità differita con clausola di irretroattività.

Nello stesso senso sembra andare la sent. n. 178 del 2015, in tema di sospensione delle procedure negoziali delle dinamiche retributive dei dipendenti pubblici rientranti nel regime della contrattazione collettiva, con la quale la Corte ha dichiarato incostituzionale il blocco temporaneo della contrattazione nel pubblico impiego differendo il *dies a quo* della declaratoria di incostituzionalità al giorno successivo alla pubblicazione della sentenza.

Dal punto di vista della tecnica decisoria qui in esame, non dissimile appare la sent. n. 188 del 2016, avente ad oggetto norme statali che riservavano all’erario il maggior gettito dell’imposta municipale propria (IMU) applicabile ai comuni, il cui dispositivo, dichiarando l’illegittimità costituzionale delle norme impugnate «*con gli effetti di cui in motivazione*», ha limitato gli effetti temporali della pronuncia stessa.

Si tratta di pronunce in cui la Corte guarda esclusivamente agli effetti finanziari delle pronunce, utilizzando la tecnica del bilanciamento in maniera atipica, in quanto rivolta *esclusivamente* a limitare l’impatto finanziario. In altre parole, le conseguenze sull’equilibrio di bilancio che si sarebbero determinate per effetto di decisioni di accoglimento “secco” hanno indotto i Giudici costituzionali a segnare la netta prevalenza dell’art. 81 Cost. nel *decisum*, sebbene il precetto dell’equilibrio non fosse mai stato evocato a parametro in quei giudizi.

⁶⁰ Cfr. sentt. n. 501 del 1988; n. 50 del 1989; n. 1 del 1991.

Invece, in altre pronunce, come la sent. n. 70 del 2015, con la quale è stata dichiarata costituzionalmente illegittima la norma sulla sospensione della rivalutazione delle pensioni per gli anni 2012-2013, il Giudice delle leggi, pur richiamando le esigenze di contenimento della spesa perseguite dalla disposizione denunciata, ha adottato una pronuncia di accoglimento facendo prevalere nel bilanciamento il diritto alla previdenza⁶¹. Poiché la norma censurata in quel giudizio disponeva il blocco biennale della rivalutazione delle pensioni (ed aveva quindi già esaurito i suoi effetti), la modulazione temporale degli effetti disposta dalle sentenze sopra richiamate non sarebbe stata utilizzabile. La Corte, semmai, avrebbe potuto minimizzare l'impatto della pronuncia con un'additiva di principio, rinviando al legislatore la determinazione delle pensioni di importo meno elevato per le quali far valere la rimozione del blocco della rivalutazione effetto del dispositivo di accoglimento⁶².

Le pronunce in cui la Corte si pone il problema della valutazione di impatto finanziario nel *decisum* pongono infine il problema, che qui può essere soltanto cennato, relativo all'introduzione di strumenti di quantificazione preventiva degli oneri finanziari delle sentenze stesse.

A tali fini, potrebbe essere anzitutto ripristinato presso la Corte costituzionale l'apposito Ufficio per la valutazione delle conseguenze finanziarie delle pronunce già a suo tempo istituito nell'ambito del Servizio Studi (e successivamente soppresso), la cui attività di quantificazione degli oneri era funzionalmente dipendente dalla Presidenza della Corte e, quindi, collegata alla formazione del ruolo delle cause (o, in taluni casi, alla nomina del giudice relatore)⁶³. Tale opzione è quella che appare mag-

⁶¹ Rivalutando, cioè, il «posto dei diritti», trattandosi di estensione di trattamento maggiormente favorevole che non discende dal principio di eguaglianza, ma dalla violazione di principi costituzionali, in quanto, in questi casi, le «domande di tutela [...] non dovrebbero essere condizionate dalla disponibilità di risorse economiche»: cfr. G. DI COSIMO, *Oscillazioni della Corte costituzionale di fronte alla crisi economica* (3 giugno 2016), in *Forumcostituzionale.it*, pp. 5 s. (cui appartengono le espressioni virgolettate).

⁶² In questo senso, ad esempio, P. VERONESI, *La coerenza che non c'è: sugli effetti temporali delle pronunce d'accoglimento (e sulla sorte dell'equilibrio di bilancio) dopo le sentenze nn. 10 e 70 del 2015*, in *Quad. cost.*, 2015, pp. 696 s.

⁶³ Istituito con decreto del Presidente della Corte 29 marzo 1995, n. 8662, sulla base della delibera dell'Ufficio di Presidenza ai sensi dell'art. 17 del regolamento dei servizi e del personale e denominato «Servizio Studi - Sezione per la documentazione degli oneri finanziari delle decisioni»: al riguardo, cfr. T. GROPPI, *La quantificazione degli oneri finanziari derivanti dalle decisioni della Corte costituzionale: profili organizzativi e conseguenze sul processo costituzionale*, in *L'organizzazione e il funzionamento della Corte costituzionale*, Atti del Congresso, Imperia, 12-13 maggio 1995, a cura di P. Costanzo, Torino, Giappichelli, 1996, pp. 269 ss., spec. pp. 275 ss.

giormente sintonica con i principi di autonomia e indipendenza che sorreggono l'organo di giustizia costituzionale. In alternativa, a parere di chi scrive l'utilizzo agli stessi fini di qualsiasi altro organo, *esterno* all'organizzazione della Corte, dovrebbe essere ricondotto nell'alveo dei poteri istruttori del Giudice delle leggi. Questa soluzione avrebbe anche il pregio di formalizzare la valutazione di impatto finanziario delle pronunce valorizzando il principio di collegialità dell'organo.

Deve essere in ogni caso sottolineato che le funzioni di garanzia del precetto dell'equilibrio affidate a organi di più recente istituzione, come l'Ufficio parlamentare di bilancio, sono rivolte nei confronti di Parlamento e Governo e rispondono a principi costituzionali e del diritto dell'Unione europea che non sono sovrapponibili alla funzione di assicurare il primato della Costituzione in tutte le sue parti, a cui è invece chiamato l'organo di giustizia costituzionale. In altre parole, se la garanzia obbiettiva della costituzionalità dell'ordinamento sotto il profilo dell'equilibrio di bilancio non può fare premio sulla tutela dei diritti costituzionali, la Corte deve poter attivare *in autonomia* gli strumenti di valutazione di impatto finanziario delle proprie decisioni, rischiando altrimenti di irrigidire le esigenze istruttorie e di introdurre forme di dipendenza funzionale da altri organi ai fini della quantificazione degli oneri delle pronunce stesse⁶⁴.

⁶⁴ Da questo punto di vista, anche a prescindere dal loro carattere "reattivo" rispetto a sentenze "di spesa" (non è certamente un caso che abbiano fatto seguito alla sent. n. 70 del 2015), non dissimile, peraltro, dalle reazioni parlamentari del passato, spesso fortemente critiche di fronte a importanti pronunce della Corte in materia finanziaria (basti pensare alle proposte di legge costituzionale presentate a seguito della sent. n. 226 del 1976, rivolte a limitare l'accesso incidentale della Corte dei conti in sede di controllo alla giustizia costituzionale), non convincono le proposte di legge rivolte a irrigidire l'istruttoria e, soprattutto, a istituzionalizzare il ricorso a organi "esterni" (Ufficio parlamentare di bilancio) ai fini della valutazione di impatto finanziario delle sentenze della Corte costituzionale (cfr., ad esempio, A.S. n. 1952, XVII legislatura, D.d.l. Lanzillotta ed altri). Per quanto apprezzabile l'intento di affrontare il tema, ormai imprescindibile, delle conseguenze finanziarie della giustizia costituzionale affidando funzioni istruttorie a un consulente così qualificato, capace di fornire dati e stime degli effetti delle sentenze attendibili e politicamente "neutre" in forza della legittimazione tecnica del *Fiscal Council*, proposte di questo tipo rischiano di rivelarsi inutili o dannose: inutili, qualora intendessero utilizzare lo strumento delle ordinanze istruttorie per l'acquisizione di stime e dati finanziari che già, a diritto costituzionale vigente, è nella piena disponibilità dell'organo di giustizia costituzionale (come dimostrano l'istruttoria condotta in relazione alla sent. n. 188 del 2016 ai fini della valutazione di impatto finanziario delle norme statali che riservavano all'erario il maggior gettito dell'imposta municipale propria applicabile ai comuni e, da ultimo, l'istruttoria disposta *contestualmente* alla sent. n. 197 del 2019, anche nei confronti dello Stato, ai fini della verifica dell'effettivo finanziamento dei livelli di assistenza), o qualora si limitassero a consentire l'utilizzo dell'Ufficio parlamentare di bilancio nella valutazione di impatto finanziario (di cui la Corte può già disporre nell'esercizio dei *pro-*

7. *Il controllo di costituzionalità sull'impiego delle risorse e la tutela dei diritti costituzionali*

L'articolazione delle tecniche decisorie progressivamente sviluppate dalla Corte costituzionale di fronte alle questioni di finanza pubblica ha consentito di introdurre uno strumentario difficilmente immaginabile quando l'organo di giustizia costituzionale si era originariamente trovato ad affrontare i temi qui in esame.

Il rilievo assunto dalla dimensione finanziaria si è riflesso sulla struttura delle sentenze: dalla valutazione del “fatto finanziario” e della sua incidenza sulle questioni da decidere, all'ingresso dell'equilibrio di bilancio in motivazione nei diversi “filoni” della giurisprudenza costituzionale, alle decisioni a contenuto finanziario rispetto alla tutela dei diritti a prestazione e alle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni, per giungere alla valutazione di impatto finanziario nel *decisum*. Tutto ciò ha indotto la Corte ad articolare tecniche decisorie e argomentative nel sindacato sull'impiego delle risorse a garanzia dei diritti.

In questa prospettiva, la Corte ha tentato di elaborare strategie argomentative e arricchire il suo strumentario decisionale per assicurare il controllo di costituzionalità sulle scelte allocative e redistributive del legislatore e, in particolare, sul bilanciamento da esso realizzato tra diritti a prestazione ed equilibrio di bilancio. Nella perdurante crisi economico-finanziaria, acuita dall'emergenza pandemica, il Giudice delle leggi, poi, ha tentato di rispondere alla necessità di assicurare certezza e stabilità alle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni, presupposto indefettibile per garantire l'effettività dei diritti la cui cura è affidata in buona parte agli enti sub-statali.

Assumendo questa prospettiva, è possibile tentare di delineare – come sopra accennato – una sorta di “statuto giuridico” delle risorse nel bilanciamento dei diritti a prestazione con il precetto dell'equilibrio onde evitare che, in periodo di crisi, i condizionamenti finanziari rischino di rendere meno chiaramente identificabile il “nucleo essenziale” dei diritti. Le risorse destinate al finanziamento del contenuto essenziale del diritto

pri poteri istruttori); dannose, qualora le richiamate proposte intendessero invece rendere necessaria e vincolante per l'organo di giustizia costituzionale la valutazione di impatto finanziario svolta da soggetti “esterni” perché tali proposte si porrebbero in contrasto con i principi di autonomia e indipendenza organizzativa e funzionale del Giudice delle leggi e con i caratteri del processo costituzionale (che presuppongono vincoli deboli alle esigenze istruttorie), rischiando, inoltre, di differenziare la posizione della Corte costituzionale da quella degli altri organi giurisdizionali quanto all'incidenza dell'equilibrio di bilancio sulle pronunce rese.

devono ritenersi indisponibili al legislatore, mentre quelle destinate al finanziamento delle prestazioni concernenti i livelli essenziali possono ritenersi costituzionalmente vincolate. La differenza tra le prime (destinate al finanziamento del “contenuto essenziale” del diritto) e le seconde (destinate al finanziamento delle prestazioni concernenti i livelli essenziali) può essere così riassunta: il legislatore non potrebbe non destinare le risorse costituzionalmente indisponibili alla tutela del contenuto essenziale del diritto; il legislatore potrebbe invece operare una *indiretta* riduzione delle risorse costituzionalmente vincolate, semplicemente rideterminando al ribasso i livelli essenziali, quale scelta di indirizzo politico, da cui discenderebbe una riduzione delle risorse ad essi destinate.

Tutto ciò permette di individuare la soglia di spesa costituzionalmente necessaria nel finanziamento delle prestazioni che possa consentire, pur senza affermare alcuna gerarchia di valori costituzionali, di individuare le priorità allocative per Governo e Parlamento valevoli in tempo di crisi economica e di emergenza sanitaria.

Resta il decisivo problema di quanto tali scelte siano sindacabili in sede di controllo di costituzionalità. Nella fase più recente, la Corte costituzionale è arrivata a combinare diverse tecniche decisorie per assicurare il principio di corrispondenza tra prestazioni e risorse ai diversi livelli territoriali di governo.

La Corte ha anzitutto utilizzato la tecnica della c.d. “doppia pronuncia”. A decisioni di inammissibilità o di infondatezza o a sentenze interpretative di rigetto hanno fatto seguito pronunce di accoglimento, al fine di assicurare l’adeguato finanziamento dei diritti e delle funzioni affidate ai diversi livelli territoriali di governo. Esemplificativa, al riguardo, la vicenda dei “tagli” ai finanziamenti delle Province disposti, a invarianza delle funzioni, dalla legislazione finanziaria statale degli ultimi anni, ripetutamente fatti “salvi” dalla Corte sino alla sent. n. 137 del 2018 che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l’intervento del legislatore statale nella parte in cui non disponeva la riassegnazione delle risorse alle Regioni e agli enti locali subentrati nell’esercizio di funzioni provinciali non fondamentali al fine di garantire l’erogazione delle prestazioni. In tale occasione, la Corte ha fatto ricorso a una pronuncia additiva di principio che, di fronte alla lacuna normativa, ha reso esplicito quanto era stato dedotto in via interpretativa dalle precedenti sentenze⁶⁵.

⁶⁵ Sentt. n. 205 del 2016 e n. 84 del 2018. In dottrina, cfr. V. MARCENÒ, *Come decide la Corte costituzionale dinanzi alle lacune tecniche? Il particolare caso della mancata riassegnazione delle risorse agli enti subentranti dopo la riforma Delrio*, in *Le Regioni*, n. 5-6/2018, pp. 1113 ss.

In altri casi, la Corte ha fatto ricorso a *particolarissime* additive di principio mediante la quali ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di unità previsionali di base dei bilanci, nella parte in cui non stanziavano risorse sufficienti per il finanziamento dei diritti sociali, rimettendo al legislatore la determinazione del *quantum* da destinare a tali spese costituzionalmente illegittime. Basti pensare, ad esempio, alle già richiamate pronunce sulle leggi regionali di bilancio piemontesi dichiarate costituzionalmente illegittime perché non garantivano il finanziamento dei servizi sociali⁶⁶, rimettendo, in tal modo, la Corte al legislatore regionale la determinazione delle cifre da destinare a tali spese costituzionalmente necessarie. Con tali pronunce, il Giudice delle leggi è giunto a dichiarare (rispettivamente, per i bilanci 2013 e 2014) l'incostituzionalità dell'unità previsionale di base UPB DB05011, capitolo 149827R, del bilancio regionale «*nella parte in cui non consent[e] di attribuire adeguate risorse per l'esercizio delle funzioni conferite [...] dalle [...] leggi regionali*».

Alla stessa particolare categoria di *additive di principio in materia di finanza pubblica* può essere ricondotta la sent. n. 6 del 2019, con la quale la Corte ha definito la c.d. «vertenza entrate» (sent. n. 231 del 2008) tra la Regione Sardegna e lo Stato relativa ai criteri di calcolo delle partecipazioni tributarie sulle imposte sui redditi e sull'IVA, che ha penalizzato la Regione per il mancato adeguamento del sistema delle entrate alla modifica dell'art. 8 dello Statuto speciale risalente al 2006, dichiarando costituzionalmente illegittima una disposizione della legge statale di bilancio per il 2018 e per il triennio 2018-2020 nella parte in cui, nelle more della definizione di un apposito accordo di finanza pubblica, non riconosce alla Regione adeguate risorse per lo svolgimento delle funzioni ad essa affidate.

Alla stregua di quanto detto, ci si dovrebbe chiedere sino a che punto la Corte possa utilizzare tecniche decisorie di questo tipo per estendere il proprio sindacato sulle scelte allocative del legislatore nei casi di inadeguato finanziamento del nucleo incompressibile dei diritti, arrivando quindi a limitare, pur senza sostituirsi ad esse, le scelte discrezionali che si esprimono nella decisione massimamente politica costituita dall'approvazione della legge di bilancio.

Muovendo da questa prospettiva, potrebbe sorgere l'interrogativo in merito all'utilizzo delle tecniche decisorie e argomentative sviluppate negli ultimi anni – secondo le quali, ad esempio, i “tagli” dei finanziamenti regionali sono ritenuti conformi a Costituzione soltanto nella mi-

⁶⁶ Sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016.

sura in cui vengono comunque garantiti i livelli essenziali – al fine di sviluppare forme di controllo sulle scelte legislative di distribuzione delle risorse in relazione alle «*priorità costituzionali*»⁶⁷.

A tali fini, l'analisi condotta conferma lo sviluppo di criteri argomentativi e di tecniche decisorie sempre più incisive rispetto alle scelte del legislatore. Al riguardo, deve essere però ribadito che il controllo di costituzionalità sull'impiego delle risorse rispetto alle "priorità" indicate dalla tavola dei valori costituzionali trova alcuni limiti di sistema. Tra i diritti e i valori costituzionali da bilanciare non può essere infatti riconosciuto alcun ordine gerarchico⁶⁸, poiché all'interno di ciascuna norma costituzionale sui diritti è tracciabile un nucleo essenziale, ma non è ravvisabile alcuna scala di valori costituzionali⁶⁹. Ne consegue che le priorità allocative nell'impiego delle risorse *non* possono essere individuate in base a un predeterminato ordine di valori costituzionali, ma soltanto nel bilanciamento funzionale alla garanzia del nucleo essenziale dei diritti costituzionalmente garantiti che vengono di volta in volta in rilievo; bilanciamento realizzato dal legislatore e successivamente sottoposto al controllo della Corte.

⁶⁷ Cfr. L. CARLASSARE, *Priorità costituzionali e controllo sulla destinazione delle risorse*, in *Scritti in onore di Antonio D'Atena*, Milano, Giuffrè, 2015, pp. 398 ss., che ipotizza il ricorso al giudizio di ragionevolezza per sindacare le decisioni di spesa con sentenze additive o sostitutive al fine di tutelare le priorità indicate dalla Costituzione nella destinazione delle risorse finanziarie, «muovendo dalla distinzione tra destinazioni di fondi *doverose, consentite e vietate*», nella cui scia F. PALLANTE, *Dai vincoli "di" bilancio ai vincoli "al" bilancio*, in *Giur. cost.*, 2016, pp. 2522 s.

⁶⁸ Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, Einaudi, 1992, pp. 11 ss. e pp. 170 ss.

⁶⁹ Cfr. M. LUCIANI, *Positività, metapositività e parapositività dei diritti fondamentali*, in *Scritti in onore di Lorenza Carlassare*, III. *Dei diritti e dell'eguaglianza*, Napoli, Jovene, 2009, pp. 1066 s.

GIUSEPPE BERGONZINI

IL (NUOVO?) GIUDICE TRIBUTARIO,
TRA UNITÀ DELLA GIURISDIZIONE
E INDIPENDENZA DEL GIUDICE SPECIALE

SOMMARIO: 1. Premessa. Diritti (e doveri) costituzionali, giurisdizione tributaria, PNRR. – 2. Commissione interministeriale e specializzazione del giudice tributario: le divergenti interpretazioni costituzionali di fondo; l’opzione seguita dalla l. n. 130/2022. – 3. Un passo indietro, alla ricerca di qualche coordinata: Assemblea Costituente, unità della giurisdizione, giurisdizione tributaria. – 3.1. (*Segue*) Tra (teorica) unità della giurisdizione e (concreto) pluralismo giurisdizionale. – 3.2. (*Segue*) Corte costituzionale, unità della giurisdizione, giurisdizione speciale tributaria. – 4. Uno sguardo al presente: Costituzione e (nuova?) magistratura tributaria professionale. – 4.1. (*Segue*) Giudici tributari professionali e Cassazione; inquadramento lavorativo/retributivo, indipendenza e terzietà del giudice speciale. – 5. Conclusioni: alla perenne ricerca della giustizia tributaria.

1. *Premessa. Diritti (e doveri) costituzionali, giurisdizione tributaria, PNRR*

“Tutti quanti sappiamo che la giustizia ordinaria può coinvolgere questo o quel cittadino, e vi possono essere cittadini che mai hanno avuto a che fare con essa. Ma la giustizia fiscale è un’ombra che segue chiunque, e con la quale chiunque ha da fare e alla quale nessuno si sottrae”: così l’On. Giovanni Battista Adonnino ritenne di richiamare l’attenzione dell’Assemblea Costituente, nella seduta pomeridiana di giovedì 20 novembre 1947, sulla necessità che la Costituzione italiana menzionasse espressamente la giurisdizione tributaria, da conservare quale giurisdizione speciale, con le “necessarie garanzie di indipendenza”¹.

¹ Si veda ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXCVII, *Seduta pomeridiana di giovedì 20 novembre 1947*, pp. 2262-2263. Ha ricordato questo passaggio, soffermandosi sulla conseguente proposta di modifica dell’art. 95 del Progetto di Costituzione licenziato dalla Commissione per la Costituzione, F. TESAURO, *Il processo tributario tra giurisdizione speciale e giurisdizione ordinaria*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario, in occasione dei Novant’anni di Diritto e Pratica Tributaria*, contributi coordinati da V. Ukmar, Tomo II, Padova, Cedam, 2019, p. 1413, nota n. 17.

A quasi settantacinque anni di distanza, appare difficile non muovere da questa stessa premessa, ove si voglia cercare di affrontare il tema – ancora pienamente attuale – dei possibili condizionamenti costituzionali alla riforma del sistema giurisdizionale tributario italiano.

Una considerazione forse eccessiva, nella parte in cui dà per scontato che *chiunque* abbia a che fare con la giurisdizione tributaria; ma senz'altro esatta, nella parte in cui consente di evidenziare come la giustizia fiscale intesa in senso ampio, coinvolgente la *ratio* profonda del rapporto giuridico d'imposta, riguardi effettivamente *tutti*: tutti coloro che, direttamente o indirettamente, sono soggetti al dovere, necessariamente costituzionale, di contribuire alle spese pubbliche; e tutti coloro che di queste spese possono risultare beneficiari, diretti e indiretti.

La rilevanza costituzionale della giustizia fiscale (intesa sia in senso processuale, sia nel senso sostanziale appena precisato) è confermata dai dati quantitativi macroeconomici più significativi in questo ambito: l'Italia è un paese ad elevata intermediazione pubblica tanto sotto il profilo delle spese (nel 2020 e nel 2021 la spesa pubblica italiana si è consolidata su valori ben superiori al 50% del Pil²), quanto sotto il profilo delle entrate (la pressione fiscale complessiva italiana è stata pari al 47,4% del Pil nel 2020, e al 48,4% del Pil nel 2021³). Quanto al contenzioso tributario, è forse il caso di ricordare come il valore economico delle controversie pervenute nel 2021 alle Commissioni tributarie (provinciali e regionali) sia stato pari a 16,7 miliardi di euro; e come, nello stesso anno e nelle medesime sedi, siano state definite controversie per un valore complessivo di 21,2 miliardi di euro⁴.

L'importanza della giurisdizione tributaria è stata colta dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, che individua nella riforma della giuri-

² Pari, rispettivamente, al 57% del Pil nel 2020, e al 55,5 nel 2021. Si tratta di valori prossimi a quelli di Belgio, Austria e Finlandia, e inferiori solo a quelli della Francia e della Grecia (fonte EUROSTAT, *Total general government expenditure*, dati aggiornati al 22 aprile 2022, reperibili all'indirizzo <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tec00023/default/table?lang=en>).

³ Il valore è superiore alla media europea, ma non tra i più alti: nel biennio considerato, ad esempio, hanno registrato una pressione fiscale superiore Belgio, Grecia, Austria, Svezia, Finlandia, Francia, Danimarca e Norvegia (fonte EUROSTAT, *Total general government revenues*, dati aggiornati al 22 aprile 2022, reperibili all'indirizzo <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tec00021/default/table?lang=en>).

⁴ Dati tratti da MEF - DIPARTIMENTO DELLE FINANZE - DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Commissioni tributarie - Anno 2021*, Roma, giugno 2022, p. 4 (reperibile all'indirizzo <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Contenzioso/Relazione-monitoraggio-contenzioso-2021.pdf>).

sdizione tributaria uno degli interventi prioritari attraverso cui dovrebbe snodarsi una più complessiva riforma del sistema giurisdizionale italiano; in tesi, capace di avere effetti positivi sulla gestione delle risorse private e pubbliche coinvolte, e sul grado di fiducia degli operatori economici, condizionando in modo significativo anche gli investimenti esteri nel nostro Paese⁵.

Lo stesso Piano menzionava, poi, la costituzione da parte del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, di una Commissione di studio "chiamata a elaborare proposte di interventi organizzativi e normativi per deflazionare e ridurre i tempi di definizione del contenzioso tributario", e formata da "qualificati esperti, provenienti da diverse categorie professionali"⁶.

Dai lavori di tale Commissione è senz'altro opportuno muovere, anche per contestualizzare adeguatamente la recente l. 31 agosto 2022, n. 130 ("*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*").

2. Commissione interministeriale e specializzazione del giudice tributario: le divergenti interpretazioni costituzionali di fondo; l'opzione seguita dalla l. n. 130/2022

La Commissione ha pubblicato il 30 giugno 2021 un documento conclusivo di ampio respiro, che muove da un'analisi delle principali criticità del sistema giurisdizionale tributario italiano, tra loro variamente interconnesse: la grave complessità ed incertezza del quadro normativo di riferimento⁷; la limitata conoscibilità della giurisprudenza tributaria di merito, che ridurrebbe il grado di prevedibilità delle decisioni, alimentando il contenzioso⁸; la dimensione complessiva del contenzioso tributario e l'eccessiva durata del processo, specie alla luce dei dati relativi al giudizio in Cassazione⁹; l'insufficiente livello di specializzazione dei giu-

⁵ PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA, pp. 54, 59-60 (reperibile all'indirizzo <https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf>).

⁶ PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA, cit., p. 60.

⁷ Così COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, p. 6, reperibile all'indirizzo https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/commissione_DELLACANANEA_relazione_finale_30giu21.pdf.

⁸ COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., pp. 6-7.

⁹ Quanto a quest'ultimo profilo, la commissione ha rilevato la presenza di un arretrato che ha "raggiunto e superato la ragguardevole soglia dei 55.300 ricorsi", un percentuale significativa dei quali "presentati in primo grado da più di un decennio" (COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 7).

dici, che inciderebbe negativamente sulla percentuale delle decisioni di merito annullate dalla Corte di Cassazione¹⁰; la diffusa percezione di una non compiuta indipendenza dei giudici tributari¹¹.

In risposta alle criticità evidenziate, la Commissione ha elaborato diverse linee direttrici di riforma, formulando proposte sia sul piano processuale che extraprocessuale.

Per quanto riguarda, più strettamente, la giurisdizione tributaria, la Commissione ha preso le mosse dalla consapevolezza dell'urgenza di una riforma strutturale, in considerazione della necessità di intervenire sia sui giudizi di merito, sia sul giudizio di legittimità. Condivisa è risultata, in particolare, l'esigenza di costruire detta riforma strutturale attribuendo la cognizione delle controversie tributarie a giudici maggiormente specializzati¹².

In seno alla Commissione sono emersi, però, orientamenti nettamente divergenti¹³ per quanto concerne il modo di intendere (e, conseguentemente, di realizzare) questa maggiore, auspicata specializzazione dei giudici tributari: il primo¹⁴ desume dal principio di unità della giurisdizione l'illegittimità costituzionale di un (nuovo) ordine giudiziario tributario specializzato di carattere professionale; il secondo¹⁵ muove, invece, dall'opposta considerazione secondo cui la Costituzione non precluderebbe di istituire una magistratura tributaria *ad hoc*, assunta tramite concorso.

¹⁰ Da vari anni attestatosi su valori prossimi al cinquanta per cento. Il carattere onorario dei giudici tributari emergerebbe, del resto, come “una peculiarità del sistema italiano rispetto ad altri”, e sarebbe “il punto di maggiore debolezza, secondo varie analisi” (COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 8).

¹¹ COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 8.

¹² COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 16.

¹³ Hanno svolto le proprie considerazioni muovendo proprio da questa netta divergenza emergente dai lavori della Commissione: C. CONSOLO, *Un colpo d'ala per una moderna affidabile giustizia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 29 luglio 2021, pp. 2-8; C. GLENDI, *Riforma della giustizia tributaria: così non va!*, in *Ipsa Quotidiano*, 17 luglio 2021, p. 1; A. GIOVANNARDI, *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 28 marzo 2022, pp. 1-6.

¹⁴ Fatto proprio essenzialmente dal Primo presidente della Corte di Cassazione e da alcune associazioni di magistrati, come ricorda la stessa COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 10.

¹⁵ Condiviso dagli esperti consultati dalla Commissione (tra i quali il Presidente emerito della Corte costituzionale, Prof. Franco Gallo) e dai rappresentanti degli enti pubblici e delle associazioni di professionisti e di studiosi intervenuti nelle audizioni (COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 10).

Dal primo orientamento interpretativo emergerebbe la sostanziale necessità di mantenere, con gli adeguati correttivi, l'attuale configurazione onoraria della magistratura tributaria; con effetti anche per quanto riguarda la composizione dei collegi giudicanti presso la Corte di Cassazione, ai quali non potrebbero partecipare "esperti esterni alla magistratura al di fuori dei limitati casi previsti"¹⁶.

Dal secondo si ricaverebbe, invece, la necessità di superare il carattere onorario dei giudici tributari e di passare a un sistema composto da giudici di merito specializzati e a tempo pieno, individuati con apposite e specifiche procedure concorsuali; e destinati a operare anche presso la Corte di Cassazione¹⁷.

Quale di questi due orientamenti abbia in concreto prevalso risulta ormai chiaro: basti considerare l'avvenuta deliberazione, da parte del Consiglio dei ministri, del disegno di legge per la riforma della giustizia tributaria (A.S. 2636)¹⁸, che segue indubbiamente la seconda delle strade di cui si è dato conto, prevedendo l'istituzione di una magistratura tributaria professionale a tempo pieno, selezionata per concorso; nonché la successiva approvazione, da parte del Parlamento, della l. n. 130/2022.

L'art. 4, comma 1 del d.lgs. n. 545/1992, come sostituito dall'art. 1, lett. e) della l. n. 130/2022, prevede ora che "*La nomina a magistrato tributario si consegue mediante un concorso per esami bandito in relazione ai posti vacanti e a quelli che si renderanno vacanti nel quadriennio successivo, per i quali può essere attivata la procedura di reclutamento*". E i successivi commi delineano modalità di svolgimento delle prove di concorso (a cui potranno accedere laureati in giurisprudenza o in economia¹⁹) che riprendono in larga parte quelle proposte dal secondo orientamento emerso in sede di Commissione, di cui si è detto²⁰.

¹⁶ Questa la sintesi proposta dalla stessa COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 10.

¹⁷ Si veda sempre COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., pp. 10-11.

¹⁸ L'approvazione è del 17 maggio 2022; vi ha fatto seguito la presentazione in Senato, il successivo 1 giugno: se ne ha notizia all'indirizzo <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/-/il-disegno-di-legge-governativo-sulla-riforma-della-giustizia-tributaria-approda-in-parlamento>.

¹⁹ Così dispone l'attuale art. 4-bis, comma 1, del d.lgs. n. 545/1992, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. f), della l. n. 130/2022.

²⁰ Il concorso si svilupperà, in base al comma 3, in una prova scritta (consistente "*nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario*") e in una prova orale; che verterà (comma 4) in materia di: diritto tributario sostanziale e processuale, diritto civile sostanziale e processuale, diritto penale, diritto costituzionale e ammini-

3. *Un passo indietro, alla ricerca di qualche coordinata: Assemblea Costituente, unità della giurisdizione, giurisdizione tributaria*

Per cercare di individuare alcuni punti fermi, dal punto di vista del diritto costituzionale, capaci di orientare la riflessione (anche) in merito alla recente riforma, appare opportuno qualche sintetico cenno ai lavori della Costituente²¹.

Già guardando ai lavori della Commissione per la Costituzione si colgono, a ben vedere, profili di particolare rilievo.

Due, in particolare, emergono con particolare evidenza: l'indissolubile connessione, da più parti evocata, tra principio di unità della giurisdizione e indipendenza del giudice; e la ripetuta, specifica attenzione dedicata, tra le giurisdizioni speciali, proprio a quella tributaria.

Quanto al primo aspetto, può essere utile ricordare come, all'interno della seconda Sezione della seconda Sottocommissione della Commissione per la Costituzione, fu l'On. Leone, fermo sostenitore del principio di unità della giurisdizione insieme all'On. Calamandrei, a rilevare che "il frazionamento potrebbe prestarsi a pressioni di carattere politico e a sollecitazioni di carattere extragiudiziario"²². Ancora più nette le parole di quest'ultimo, qualche giorno dopo: "il principio della unicità della giurisdizione deve essere inserito nella Costituzione, perché esso è (...) inscindibile da quello della indipendenza della Magistratura. Se si vuole che i giudici siano indipendenti, bisogna dare all'amministrazione della giustizia una organizzazione che garantisca tale indipendenza. Orbene, mentre è giusto riconoscere l'indipendenza ai magistrati ordinari, in quanto essi offrono ogni garanzia, si deve pure ammettere che ove si consentisse la creazione di organi speciali improvvisati, i componenti di questi non presenterebbero le stesse garanzie ed allora il principio della indipendenza della Magistratura verrebbe ad essere vulnerato. Il princi-

strativo, diritto commerciale e fallimentare, diritto dell'Unione europea, diritto internazionale pubblico e privato, contabilità aziendale e bilancio, elementi di informatica giuridica (oltre a prevedere un colloquio in una lingua straniera). Per un confronto con l'originaria proposta, si veda COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 101.

²¹ *Amplius*, in argomento, A. POGGI, *Il sistema giurisdizionale tra attuazione adeguamento della Costituzione*, Napoli, Jovene, 1995, pp. 116-131, e G. SPECIALE, *Uni(cit)à della giurisdizione. Tra sistema e non sistema giurisdizionale? Voci dall'Assemblea Costituente*, in A. GUIDARA (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, Giappichelli, 2021, pp. 76-92.

²² Oltre a poter creare "per il cittadino incertezze nei riguardi dei suoi giudici" (così in ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 1. *Resoconto sommario della seduta di giovedì 5 dicembre 1946*, p. 6.

pio della unicità è quindi un corollario necessario di quello della indipendenza”²³.

Si tratta di concetti sui quali lo stesso Calamandrei ritornerà più volte, in seguito, specie quanto evidenzierà i “rischi che correrebbe l’indipendenza della Magistratura, ove si lasciasse al legislatore la possibilità di creare giurisdizioni speciali, sul tipo del Tribunale speciale per la difesa dello Stato”; quando ragionerà di “giudici speciali non indipendenti”, e concluderà che “il mantenere delle giurisdizioni speciali significherebbe ammettere l’esistenza di organi che, pur amministrando la giustizia, sarebbero privi però delle garanzie essenziali dei giudici ordinari”²⁴.

Del legame, avvertito come potenzialmente indissolubile, tra unicità della giurisdizione e indipendenza del giudice, si ha conferma anche leggendo interventi di segno parzialmente diverso, quali quello dell’On. Di Giovanni: il quale concordava “pienamente sul concetto della indipendenza della Magistratura (...) ritenendolo tuttavia non contrastante con il riconoscimento di magistrature speciali, fornite di competenza tecnica particolare”; non ritenendo giustificata, quindi, “la preoccupazione (...) secondo cui il giudice, nelle giurisdizioni speciali, rischia di essere sovrappreso dagli elementi tecnici non appartenenti alla Magistratura, perché in questi casi non è negata l’indipendenza del giudice, ma si possono avere soltanto delle discordanze di vedute tra i tecnici e il magistrato”²⁵.

Rilevante anche l’opinione successivamente espressa dall’On. Uberti: “piuttosto che affermare il principio della unicità della giurisdizione, preferirebbe che venissero stabilite delle garanzie giurisdizionali: cioè che questi organi speciali di giurisdizione, se ammessi, fossero presieduti da un magistrato ordinario. Riconosce che l’unicità è un fine che lo spirito umano tende sempre a raggiungere; ma, a suo avviso, la specializzazione rappresenta un progresso perché, con la differenziazione, si possono avere degli organi più competenti. Si teme che questi organi possano essere meno liberi e indipendenti: ma un giudice ordinario, che sia nella sua coscienza indipendente, può incoscientemente prendere una

²³ In ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 6. *Resoconto sommario della seduta di martedì 17 dicembre 1946*, p. 44. Nello stesso senso, poco dopo, anche l’On. Leone (*ibidem*).

²⁴ ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 7. *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, p. 50.

²⁵ ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 6. *Resoconto sommario della seduta di martedì 17 dicembre 1946*, p. 46.

decisione manchevole per la sua incompetenza nella materia sulla quale è chiamato a giudicare”²⁶.

In merito, specificamente, alla giurisdizione tributaria, è opportuno ricordare come in seno alla seconda Sezione della seconda Sottocommissione sia stata più volte segnalato il problema del suo mantenimento, o meno. È sufficiente menzionare gli interventi degli Onn.: Calamandrei²⁷; Uberti²⁸; Leone²⁹; Ambrosini³⁰; Cappi³¹.

Soprattutto, diffusa citazione merita quanto ebbe a considerare l’On. Ezio Vanoni nella seduta del 18 dicembre 1946: uno dei passaggi più densi riservati a questa materia in sede costituente.

Vanoni evidenziò, da un lato, l’esigenza pratica della velocità del procedimento, “in quanto la rapidità dell’accertamento è una delle condizioni indispensabili per il funzionamento dell’ordinamento tributario”; e, dall’altro, la necessità che il giudice sia non solo “fornito di sufficiente competenza giuridica per valutare l’aspetto di diritto della controversia”, ma abbia anche “adeguate cognizioni tecniche attinenti alla particolarità del procedimento, che non è un puro giudizio di diritto, ma è spesso un giudizio di equità, soprattutto quando si tratta di stimare un fatto nella sua giusta portata”³².

²⁶ ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 8. *Resoconto sommario della seduta di giovedì 19 dicembre 1946*, pp. 53-54.

²⁷ ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 6. *Resoconto sommario della seduta di martedì 17 dicembre 1946*, p. 42.

²⁸ Il quale, nel rilevare “il pericolo di una Costituzione avulsa dalla realtà”, aveva avvertito che “nelle questioni del Contenzioso tributario, ad esempio, la Magistratura ordinaria non può avere la necessaria competenza” (ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 6. *Resoconto sommario della seduta di martedì 17 dicembre 1946*, p. 43).

²⁹ “Vi è tutta una vasta rete di attribuzioni che riguarda in particolare la giurisdizione sopra elementi di fatto contingenti che richiedono una determinata capacità e conoscenze pratiche da parte del giudice (come, ad esempio per l’accertamento dei redditi) che non può essere assorbita dall’ordinamento giudiziario. Per questa parte lascerebbe aperto nella Costituzione il varco alla formazione di una giurisdizione tributaria specializzata, preferibilmente con giudici privati, consentendo sempre più la possibilità di ricorso al magistrato ordinario” (ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 7. *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, p. 49).

³⁰ ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 8. *Resoconto sommario della seduta di giovedì 19 dicembre 1946*, p. 56.

³¹ ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 8. *Resoconto sommario della seduta di giovedì 19 dicembre 1946*, p. 56.

³² ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 7. *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, p. 51.

Ricordò, quindi, come le soluzioni prospettate per una imprescindibile riforma del giudizio tributario fossero essenzialmente tre: “il riconoscimento della competenza esclusiva del giudice ordinario anche in materia tributaria, con la creazione di sezioni speciali, composte prevalentemente da giudici togati, assistiti da esperti per la valutazione dei fatti”; “un grande tribunale amministrativo competente in tutte le materie amministrative, compresa anche la materia tributaria”; “una organizzazione giudiziaria specifica in materia tributaria, a somiglianza della Corte suprema tributaria istituita in Germania dopo la Costituzione di Weimar”. Nessuna di tali proposte si riferiva al “concetto dominante nell’attuale contenzioso tributario, di organismi prevalentemente o esclusivamente composti di giudici non togati”; e ciò perché, a suo avviso, “con l’organizzarsi di un sistema giuridico degli istituti tributari, l’interpretazione del diritto e l’applicazione delle norme giuridiche diventa sempre più importante; onde la necessità della presenza di un giudice che sia capace di indirizzare gli altri nella interpretazione e valutazione della legge”³³.

Poste queste premesse, Vanoni precisò quindi “di ritenere legittima, in materia di contenzioso tributario, la richiesta di una giurisdizione speciale”, preferibilmente attribuita ad un’apposita “Corte tributaria”: “nel campo tributario è realmente necessario un tribunale composto in un modo diverso e che abbia una giurisdizione separata”. Dichiarò, infine, di non sapere “se il problema possa essere risolto con l’istituzione di sezioni speciali”, ma insistette sulla fondamentale necessità di “risolvere tale angosciosa questione, per dare all’Italia un sistema di contenzioso tributario non contraddittorio, semplice e soprattutto rapido”³⁴.

Nonostante l’intervento di Vanoni e la discussione che ne seguì, la seconda Sezione della seconda Sottocommissione licenziò un testo dal quale venne omesso ogni esplicito riferimento alla giurisdizione tributaria³⁵; e lo stesso avvenne per la relativa disposizione di attuazione³⁶.

³³ Oltre a quella di “persone che abbiano particolare competenza in materia tributaria, per la obiettiva valutazione dei fatti, che, avendo un contenuto di valore monetario, richiede attitudini e cognizioni del tutto particolari” (ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 7. *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, pp. 51-52).

³⁴ ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 7. *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, p. 52.

³⁵ Si vedano, in particolare, ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 10. *Resoconto sommario della seduta antimeridiana di venerdì 20 dicembre 1946*, pp. 66-68, e ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 16. *Resoconto sommario della seduta di sabato 11 gennaio 1947*, pp. 126-127.

³⁶ Che escludeva dall’obbligo di revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti

Nel corso della successiva discussione in Assemblea plenaria, numerosi furono gli espliciti, ripetuti riferimenti al principio di unità della giurisdizione, considerato garanzia prima di indipendenza della magistratura e di effettiva tutela dei diritti e degli interessi dei consociati.

Alcuni possono, qui, essere utilmente richiamati.

L'On. Colitto, ad esempio, osservò che “una vera indipendenza si realizza solo ove due altri principî trovino attuazione: il principio dell'autogoverno (...) e il principio della unità di giurisdizione, in forza del quale il potere giudiziario deve accentrare nei suoi organi tutta l'attività giurisdizionale, civile, penale ed amministrativa”³⁷. Nello stesso senso, il successivo intervento dell'On. Persico: “senza unicità nella giurisdizione cessa la stessa indipendenza della Magistratura”³⁸.

L'On. Monticelli affermò, in seguito, la necessità di garantire il cittadino, “attraverso la Costituzione, contro la permanenza o la creazione di giudici speciali che sottraggono il suo caso quasi sempre alla competenza degli organi dello stesso potere giudiziario”, ed espresse la sua contrarietà “ai giudici straordinari o a quelli speciali, che sono sempre alle dipendenze del potere esecutivo, ovvero sono composti con quel deprecabile sistema misto che non ha fatto mai buona prova”; e che “non appartenendo all'autorità giudiziaria, non saranno mai forniti di quelle garanzie di indipendenza”³⁹. Gli fece eco, poco dopo, l'On. Romano, considerando come la “unità del potere giudiziario dovrebbe stare a cuore a tutti, perché tutte le volte che un Governo vuol far prevalere la politica alla giustizia, specie quando trova resistenza nella coscienza giuridica e nella rettitudine del magistrato ordinario, ricorre alla creazione di nuovi organi giudiziari, sottraendo così la cognizione di determinati rapporti ai giudici naturali”. Bisognerebbe dunque “eliminare per sempre il giudice speciale, perché nella coscienza giuridica del Paese è fermo il convincimento che la creazione di giudici speciali straordinari o eccezionali è contraria ad ogni più elementare concetto di libertà e di giustizia. Noi non abbiamo più bisogno di leggi speciali. Ogni legge speciale riabilita il fascismo. Le leggi speciali sono pericolose, esse sono tipici istituti degli stati totalitari e quando

Consiglio di Stato e Corte dei conti, e prevedeva una disciplina differenziata per Tribunali militari e Tribunale Supremo Militare (ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 16. *Resoconto sommario della seduta di sabato 11 gennaio 1947*, p. 126.

³⁷ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCLXXXIV, *Seduta di sabato 8 novembre 1947*, p. 1866.

³⁸ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCLXXXIV, *Seduta di sabato 8 novembre 1947*, p. 1878.

³⁹ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCLXXXVII, *Seduta pomeridiana di martedì 11 novembre 1947*, p. 1942.

afferma di volere combattere questa o quella corrente con leggi speciali, senza accorgersene l'antifascismo crea il fascismo"⁴⁰. Molto netta anche la posizione dell'On. Merlin, secondo cui la Costituzione avrebbe dovuto vietare l'istituzione di giudici speciali: "nel corso della storia di ogni popolo, la creazione del giudice speciale è stata sempre un atto di prepotenza del potere esecutivo, con cui questo potere ha cercato di giustificare, almeno nelle apparenze, i suoi atti contro la libertà"⁴¹.

Di particolare interesse anche gli interventi che evidenziarono il collegamento tra unità della giurisdizione e autonomia della magistratura: l'On. Cortese rilevò che "l'unità della giurisdizione è una garanzia di giustizia eguale per tutti. L'autonomia del potere giudiziario è manomessa quando un altro potere, sia pure quello legislativo, può sottrarre ad esso, creando giurisdizioni speciali, una serie di rapporti, ferendo così il concetto sostanzialmente unitario dall'amministrazione giudiziaria e screditando anche la Magistratura ordinaria, ritenuta inidonea al suo compito"⁴². E l'On. Caccuri ribadì come "l'unicità di giurisdizione, oltre che garanzia di libertà democratica", fosse strettamente connessa "con l'autonomia del potere giudiziario, poiché è ovvio che tale posizione di autonomia è indubbiamente scossa se si ammette che un altro potere, l'esecutivo o il legislativo, possa sottrarre ad esso una serie di rapporti istituzionalmente appartenenti alla Magistratura ordinaria. Creare giurisdizioni speciali, infatti, significa limitare il potere giudiziario, significa comprimere la sua autonomia, significa infirmare il concetto essenzialmente unitario della potestà sovrana di amministrare giustizia, poiché se fosse in linea di principio consentito al Governo o alle Camere di creare, senza limiti, organi speciali di giurisdizione, potrebbe ben essere sottratta alla Magistratura anche tutta o buona parte della materia ad essa demandata, svuotando così praticamente di contenuto la funzione del potere giudiziario e togliendo per conseguenza ai cittadini la garanzia di tutela dei loro diritti"⁴³.

Su queste basi, l'Assemblea plenaria ritenne di intervenire sull'art. 95 del Progetto di Costituzione licenziato dalla Commissione dei 75, il

⁴⁰ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCLXXXVII, *Seduta pomeridiana di martedì 11 novembre 1947*, p. 1945.

⁴¹ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXCVII, *Seduta pomeridiana di giovedì 20 novembre 1947*, p. 2254.

⁴² ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCLXXXVIII, *Seduta antimeridiana di mercoledì 12 novembre 1947*, p. 1983.

⁴³ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCLXXXIX, *Seduta pomeridiana di mercoledì 12 novembre 1947*, pp. 1993-1994.

cui quinto comma ammetteva la possibilità di istituire nuove giurisdizioni speciali (sebbene con legge votata a maggioranza assoluta, e con l'eccezione della materia penale); e il 21 novembre 1947, in nome del principio di unità della giurisdizione, approvò il testo di quello che sarebbe divenuto il secondo comma dell'attuale art. 102 Cost.: "Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali"⁴⁴.

Il senso di questa modifica si può cogliere, oltre che dalla lettura complessiva della discussione in Assemblea, dal chiarimento di cui si fece carico l'On. Ruini, poco dopo l'approvazione del testo appena ricordato: "intendiamoci: noi abbiamo ammesso che giurisdizioni speciali non ve ne saranno più. Lo ripeto ancora una volta, e perché non sorga equivoco, dichiaro che nel testo ora approvato, quando si parla dopo 'il Consiglio di Stato' di 'altri organi di giustizia amministrativa', il Comitato intende riferirsi agli organi periferici, correlativi al Consiglio di Stato, e che potranno foggarsi in modo diverso per le Regioni. Si potrà chiarire meglio ciò in sede di revisione e di coordinamento, nel testo definitivo, perché risulti più evidente ciò che l'Assemblea vuole: che tranne siffatti organi non ne potranno sorgere altri, completamente nuovi, ma si dovrà se occorre seguire la via delle sezioni specializzate presso gli organi giudiziari"⁴⁵.

Assai modesti, invece, appaiono i cenni dedicati dalla discussione in Assemblea plenaria allo specifico problema della giurisdizione tributaria.

Deve essere ricordato, essenzialmente, l'intervento dell'On. Adonino, secondo il quale tra le giurisdizioni speciali da conservare nel nuovo assetto costituzionale sarebbe dovuta ricadere anche quella "fiscale"⁴⁶. A questa idea corrispondeva un emendamento sostitutivo del secondo comma dell'art. 95 del Progetto di Costituzione, dal medesimo proposto, che elencava appunto tra le giurisdizioni speciali anche "c) le giurisdizioni fiscali, per la materia tributaria, in tre soli gradi, nelle forme che saranno stabilite dalla legge"⁴⁷. Emendamento poi ritirato, subito prima della relativa votazione, nel corso della seduta del 21 novembre 1947⁴⁸.

⁴⁴ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXCIX, *Seduta pomeridiana di venerdì 21 novembre 1947*, p. 2342.

⁴⁵ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXCIX, *Seduta pomeridiana di venerdì 21 novembre 1947*, p. 2343.

⁴⁶ Oltre a quella amministrativa, contabile e militare (ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXC-VII, *Seduta pomeridiana di giovedì 20 novembre 1947*, p. 2263). Proprio dalle considerazioni dell'On. Adonino ha preso le mosse, non casualmente, questo contributo.

⁴⁷ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXCIX, *Seduta pomeridiana di venerdì 21 novembre 1947*, p. 2329.

⁴⁸ ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXCIX, *Seduta pomeridiana di venerdì 21 novembre 1947*, p. 2342.

Quanto, infine, alla relativa disposizione di attuazione, al testo licenziato dalla Commissione vennero apportate alcune modifiche, sempre senza alcuna menzione espressa e differenziata della giurisdizione tributaria, e confermando la necessità della “revisione” delle giurisdizioni speciali esistenti entro cinque anni dall’entrata in vigore della Costituzione⁴⁹. E l’emendamento sostitutivo dell’art. 95 del Progetto di Costituzione proposto dall’On. Nobili (il cui secondo comma prevedeva che “Non potranno essere istituite altre Magistrature speciali e quelle esistenti dovranno essere soppresse entro due anni dall’entrata in vigore della Costituzione”) venne dallo stesso poi ritirato⁵⁰.

3.1. (Segue) *Tra (teorica) unità della giurisdizione e (concreto) pluralismo giurisdizionale*

Come deve essere inteso, dunque, il divieto di istituire giudici speciali, previsto dall’art. 102 Cost.? E cosa si intende per “*revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti*”, ai sensi della VI disposizione transitoria e finale?

Prima di ripercorrere la giurisprudenza costituzionale resa in argomento, può essere utile uno sguardo di sintesi su alcuni indirizzi interpretativi di carattere generale, che appaiono di particolare interesse nella presente prospettiva⁵¹.

Dando per acquisita, al riguardo, la difficoltà di caratterizzare giuridicamente il giudice speciale distinguendolo da quello ordinario⁵², pos-

⁴⁹ Il termine venne portato a cinque anni anche per i Tribunali militari, e si dispose il necessario riordinamento del Tribunale supremo militare entro un anno dall’entrata in vigore della Costituzione (ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCCXXI, *Seduta pomeridiana di venerdì 5 dicembre 1947*, p. 2887).

⁵⁰ Perché ritenuto sostanzialmente recepito dal nuovo testo fatto proprio dalla Commissione (ASSEMBLEA COSTITUENTE, CCXCIX, *Seduta pomeridiana di venerdì 21 novembre 1947*, p. 2340).

⁵¹ Indirizzi che, è il caso di ricordare, spesso si intrecciano (influenzandoli ed essendo a loro volta influenzati) con quelli della giurisprudenza costituzionale. Per più ampi e dettagliati riferimenti in questo ambito, si rinvia ad A. POGGI, sub *Art. 102*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, III, Torino, Utet, 2006, pp. 1974-1978, e a ID., *Il sistema giurisdizionale tra attuazione adeguamento della Costituzione*, cit., *passim*.

⁵² Lo sottolineava già Calamandrei: “per definire quali sono i giudici ordinari e quali sono gli speciali, occorre seguire un criterio empirico: chiamare, cioè, ordinari soltanto quelli regolati dalla legge sull’ordinamento giudiziario” (ASSEMBLEA COSTITUENTE, COMMISSIONE PER LA COSTITUZIONE, SECONDA SOTTOCOMMISSIONE (SECONDA SEZIONE), 6. *Resoconto sommario della seduta di martedì 17 dicembre 1946*, p. 41); si vedano anche le analoghe considerazioni

sono evidenziarsi, sul tema, essenzialmente tre posizioni: la prima interpreta in senso più rigido la regola dell'unità della giurisdizione, che non dovrebbe ammettere nessuna eccezione agli organi di giurisdizione ordinaria, nemmeno *pro futuro*, al di fuori di quelle positivamente stabilite nella Costituzione; la seconda, che constata l'effettivo accoglimento, da parte della Costituzione italiana, di un principio di unità della giurisdizione *temperato* da significative eccezioni; la terza, secondo cui le eccezioni sarebbero tali, in realtà, da consigliare di riconoscere come sostanzialmente recepito dalla Costituzione l'opposto principio della pluralità delle giurisdizioni.

Può essere ricondotta alla prima di queste impostazioni l'opinione di chi, muovendo da una critica alla giurisprudenza della Corte costituzionale sviluppata in argomento⁵³, ha rilevato che sebbene lo stesso Costituente non abbia “tenuto fede alla rigorosa impostazione favorevole al principio di unità della giurisdizione che sembrerebbe emergere dal 2° comma dell'art. 102”, “ammettere la conservazione in via definitiva di qualsiasi giurisdizione speciale preesistente, anche non inquadrata tra quelle ‘costituzionalizzate’ dall'art. 103”, significherebbe “aprire la strada a un vero e proprio rovesciamento di quel principio, per di più con un irrazionale vincolo al legislatore repubblicano, nascente dal fatto che un giudice speciale fosse stato, o meno, creato dal legislatore precostituzionale”.

Non si vedrebbe, in altri termini, quale sarebbe “la logica di un sistema che legittimi in via definitiva una giurisdizione speciale per il solo fatto di essere stata introdotta dal legislatore prima della Costituzione, e la vieti invece se di nuova istituzione, quasi che il punto di partenza per la disciplina di questa materia dovessero esser non già i principi della Costituzione, ma la legislazione ad essa anteriore”⁵⁴.

dell'On. Leone, *ivi*, p. 42. Secondo A. PIZZORUSSO, *Art. 102 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione, La Magistratura*, Tomo I, Art. 101-103, Bologna-Roma, Zanichelli, Soc. ed. del Foro italiano, 1994, p. 210, giudice speciale “è qualunque giudice che si distingue dal giudice ordinario, sia che ciò avvenga per la competenza assegnatagli, per i moduli organizzativi impiegati o per altro motivo, e ciò spiega come in taluni casi la distinzione si faccia quasi impercettibile, come avviene soprattutto quando un giudice o un sistema di giudici speciali vengano ad assumere anch'essi sotto molti profili caratteri di ‘ordinarietà’ (come è, ad esempio, il caso dei giudici amministrativi)”. Si vedano anche S. BARTOLE, *sub voce Giudice (teoria generale)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XV, Roma, Treccani, 1989, p. 4, e N. ZANON, F. BIONDI, *Il sistema costituzionale della magistratura*, Bologna, Zanichelli, 2008, p. 76.

⁵³ Sulla quale si tornerà, nel dettaglio, nel corso del prossimo paragrafo.

⁵⁴ Così V. ONIDA, *Giurisdizione speciale*, in *Novissimo digesto italiano, Appendice*, vol. III, Torino, Utet, 1980, p. 1068.

Da questo punto di vista, il processo di revisione delle giurisdizioni speciali preesistenti, di cui alla VI disposizione transitoria e finale, andrebbe correttamente inteso come destinato a condurre alla soppressione di ogni giudice speciale, o al suo inquadramento in una delle giurisdizioni contemplate dagli artt. 102 e 103 Cost. Né argomenti di segno diverso potrebbero trarsi dai riferimenti alle giurisdizioni speciali contenuti negli artt. 108, secondo comma Cost., e 111, secondo comma Cost.: il primo destinato a operare come garanzia per i Tribunali militari e per gli “altri organi di giustizia amministrativa” (artt. 103 Cost., primo comma, e 125 Cost., secondo comma), oltre che per il Consiglio di Stato e la Corte dei conti; il secondo rivolto principalmente ai Tribunali militari⁵⁵.

Vicina al secondo orientamento appare invece l’opinione di chi, pur muovendo dall’apprezzamento del principio di unità della giurisdizione e da una rilevata, tendenziale “insofferenza” per le giurisdizioni speciali⁵⁶, ha considerato come la Costituzione abbia sostanzialmente autorizzato “l’istituzione e la conservazione di giudici non ordinari”: tanto in virtù degli artt. 103, 125 secondo comma e 134 Cost., quanto grazie alla VI disposizione transitoria e finale, che ragiona di “revisione” degli “*organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti*”. E realisticamente ricordato, di conseguenza, che “il divieto di istituire giudici speciali ha assunto una portata che consente di riferirlo soltanto ad eventuali giudici speciali che si presentassero come del tutto nuovi, sia perché non previsti, sia perché ignoti al diritto anteriore”⁵⁷.

Si è pure rilevato, al riguardo, come l’intento originario dei Costituenti fosse quello di “concentrare in un unico ordine o insieme di organi retti da una disciplina comune tutte le attribuzioni riferibili alla funzione giurisdizionale”, per garantire “costanza e coerenza nell’applicazione della legge e, quindi, parità di trattamento ai cittadini destinatari dell’attività giurisdizionale”. La conseguenza di quest’idea originaria avrebbe

⁵⁵ In questo senso sempre V. ONIDA, *Giurisdizione speciale*, cit., p. 1068, secondo cui, in conclusione, l’interpretazione restrittiva del concetto di “revisione” delle giurisdizioni speciali darebbe luogo a disarmonie assai meno significative di quelle che discendono “dall’aver fatto della VI disp. trans. e fin., non già una disposizione di attuazione, diretta a disciplinare il passaggio dal vecchio al nuovo sistema costituzionale (...) ma un varco attraverso cui può legittimarsi – alla sola condizione della esistenza di una legislazione precostituzionale – qualsiasi deroga al principio di unicità della giurisdizione”.

⁵⁶ Ha ragionato in questi termini, in particolare, ricordando il pensiero di Alessandro Pizzorusso, G.A. FERRO, *Il costituzionalismo dell’“insofferenza”*. *Riflessioni minime sull’attuale assetto della giustizia tributaria in Italia alla luce dell’eredità culturale di Alessandro Pizzorusso*, in *Dirittifondamentali.it*, n. 2/2021, pp. 196-198.

⁵⁷ A. PIZZORUSSO, *Art. 102 Cost.*, cit., pp. 210-211.

dovuto essere quella del superamento della “tradizionale contrapposizione tra giudici ordinari e giudici speciali”, poiché questi ultimi non avrebbero avuto ragione di esistere nel nuovo ordinamento costituzionale⁵⁸.

Questi “drastici propositi riformatori”, tuttavia, “non trovarono buona accoglienza all’Assemblea Costituente”, come si desume in particolare dalla lettura dell’art. 108 Cost., che espressamente impone di assicurare l’indipendenza dei giudici speciali: risulterebbe quindi “comprensibile che la VI disposizione transitoria, apparentemente destinata a consentire una progressiva conversione degli organi speciali di giurisdizione e l’eventuale trasferimento delle loro funzioni alla magistratura ordinaria, sia stata letta come una clausola che autorizza il legislatore a riformare le giurisdizioni speciali assicurando loro la richiesta indipendenza, nel termine (peraltro non perentorio ma) ordinatorio di cinque anni”⁵⁹.

In tal modo, la distinzione tra giudici speciali e ordinari ha finito per assumere “una rilevanza costituzionale che prima non aveva”, e il primo comma dell’art. 102 Cost. ha rivelato “una funzione prescrittiva e definitoria al tempo stesso, senza tuttavia costituire un reale argine alla istituzione di giudici speciali”. Funzione, questa, alla quale avrebbe dovuto teoricamente assolvere il secondo comma del medesimo articolo: significativamente ridimensionata in concreto, però, dalla ricordata interpretazione sistematica maggiormente “permissiva” della VI disposizione transitoria e finale: “se questa non implica la sostituzione generalizzata di giudici ordinari ai giudici speciali, è lecita la permanenza almeno dei giudici speciali istituiti prima della Costituzione”⁶⁰.

Il terzo orientamento trova specifica espressione nel rilievo in base al quale la Costituzione italiana avrebbe nettamente preferito ad un sistema caratterizzato dal principio dell’unità della giurisdizione “l’adozione di un sistema ispirato all’opposto principio della ‘pluralità delle

⁵⁸ Le considerazioni sono di S. BARTOLE, *sub voce Giudice (teoria generale)*, cit., p. 4.

⁵⁹ S. BARTOLE, *sub voce Giudice (teoria generale)*, cit., p. 4.

⁶⁰ Così conclude S. BARTOLE, *sub voce Giudice (teoria generale)*, cit., p. 4, secondo il quale il carattere non perentorio del termine quinquennale ivi previsto conforta questa conclusione, “la scadenza dei cinque anni consentendo soltanto l’eventuale controllo della conformità dell’ordinamento delle giurisdizioni speciali alle norme costituzionali che le riguardano”. Analogamente, N. ZANON, F. BIONDI, *Il sistema costituzionale della magistratura*, cit., pp. 75-76. In favore dell’esistenza di un sistema giurisdizionale sostanzialmente intermedio, “in cui la regola unitaria coesiste con applicazioni del principio pluralistico”, M.R. MORELLI, *Artt. 102-103 Cost.*, in V. CRISAFULLI, L. PALADIN (a cura di) *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 1990, p. 642. Si veda anche F. BIONDI, *Art. 102 Cost.*, in S. BARTOLE, R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, Cedam, 2008, pp. 919-920.

giurisdizioni”): alla luce delle numerose giurisdizioni speciali che la stessa Costituzione prevede (a partire dalla Corte costituzionale, dagli organi di giustizia amministrativa, dalla Corte dei conti e dai tribunali militari), infatti, “sostenere contemporaneamente una unità della giurisdizione e più eccezioni a tale unità” costituirebbe “un’autentica *contradictio in adiecto*”⁶¹.

In questa prospettiva, la coesistenza nell’ordinamento costituzionale di giudici ordinari e giudici speciali è data per pacifica anche in considerazione del dettato degli artt. 102 e 108 Cost., nonché della VI disposizione transitoria e finale. Specie alla luce della particolare latitudine del termine “*revisione*”: che può implicare la “soppressione definitiva dell’istituto”, la “sua trasformazione più o meno ampia (ma sempre conservando la veste di organo giurisdizionale speciale)”, o il suo “mantenimento inalterato qualora non vi sia violazione alcuna della legge costituzionale”⁶². Ne consegue che, anche e a maggior ragione secondo questo orientamento, “il divieto di cui all’art. 102 Cost. va riferito solo all’istituzione di organi giurisdizionali speciali che siano del tutto *ex novo*, vale a dire che non siano la trasformazione di quelli già esistenti ma conformi alla Costituzione”; per organo del tutto nuovo dovendosi intendere quello “che non sostituisca la competenza nella materia di altro organo giurisdizionale speciale”⁶³.

Il problema principale diviene allora, in presenza di giudici speciali che possano a tutti gli effetti considerarsi *non nuovi*, quello di individuare le loro garanzie di indipendenza, necessarie ad assicurarne la compatibilità sostanziale con la Costituzione: il compito precipuo della giurisprudenza costituzionale consiste quindi nel “discriminare la ‘specialità’ della giurisdizione dalla sua ‘contrarietà’ alla Costituzione”⁶⁴.

⁶¹ E. SPAGNA MUSSO, *sub voce Giudice (nozione e profili costituzionali)*, in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, Giuffrè, 1969, p. 942, e *sub nota* 29.

⁶² E. SPAGNA MUSSO, *sub voce Giudice (nozione e profili costituzionali)*, cit., p. 945.

⁶³ E. SPAGNA MUSSO, *sub voce Giudice (nozione e profili costituzionali)*, cit., p. 945. Ha ragionato espressamente di assetto pluralistico della funzione giurisdizionale nell’ordinamento italiano anche C. GLENDI, *Autonomia e specialità della giurisdizione tributaria negli assetti ordinamentali costituzionalmente garantiti*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un Nuovo Ordinamento Tributario. Contributi Coordinati da Victor Uckmar in occasione dei Novant’anni di Diritto e Pratica Tributaria*, cit., pp. 1292-1293, secondo il quale tanto si deduce già dall’art. 102 Cost. che, “pur riconoscendo un ruolo di supremazia ai ‘magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull’ordinamento giudiziario’, comunque postula (e, infatti, riconosce, al secondo comma) l’esistenza di ‘giudici speciali’, di cui sono vietate soltanto nuove ‘istituzioni’”.

⁶⁴ E. SPAGNA MUSSO, *sub voce Giudice (nozione e profili costituzionali)*, cit., p. 945.

3.2. (Segue) Corte costituzionale, unità della giurisdizione, giurisdizione speciale tributaria

L'ultima considerazione appena ricordata conduce inevitabilmente, ora, verso il tentativo di individuare gli orientamenti interpretativi più significativi resi al riguardo dalla Corte costituzionale.

Data ormai per definita la *vexata quaestio* della natura amministrativa o giurisdizionale delle Commissioni tributarie (alimentata dalla stessa, ondivaga giurisprudenza costituzionale⁶⁵), i profili di maggiore interesse sui quali concentrare l'attenzione sembrano essere, essenzialmente, i seguenti, tra loro variamente interconnessi: – l'interpretazione della VI disposizione transitoria e finale, e il ruolo assegnato al legislatore in ordine alla “*revisione*” delle giurisdizioni speciali esistenti; – l'identificazione dei caratteri essenziali delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione, con specifico riferimento a quella tributaria; – i requisiti di indipendenza dei giudici speciali.

Quanto al primo profilo, elementi decisivi si trovano già nella sentenza 11 marzo 1957, n. 41, a fronte di una questione proposta proprio muovendo dalla considerazione secondo cui, una volta decorso il termine di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione, fissato dalla VI disposizione transitoria, le Commissioni tributarie avrebbero dovuto cessare di funzionare. La Corte ebbe immediatamente a precisare che dal principio di unità della giurisdizione “sarebbe sicuramente derivata la ces-

⁶⁵ La quale, come noto, prima asserì la natura giurisdizionale di tali commissioni (esplicitamente in questo senso Corte cost., 16 gennaio 1957, n. 12, quinto capoverso del Considerato in diritto; implicitamente, Corte cost., 11 marzo 1957, nn. 41 e 42, Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, e Corte cost., 7 dicembre 1964, n. 103); poi ne affermò quella amministrativa (Corte cost., 6 febbraio 1969, n. 6, punti 4 e 5 del Considerato in diritto, con riferimento alle Commissioni comunali per i tributi locali; Corte cost., 30 gennaio 1969, n. 10, punti 3 e 4 del Considerato in diritto, in merito alle Commissioni per i tributi erariali); infine, ne confermò la natura giurisdizionale riferendosi “al complesso delle nuove leggi sulla riforma tributaria ed in particolare alle disposizioni della legge di delega (legge 9 ottobre 1971, n. 825) e a quelle della legge delegata in materia di contenzioso tributario (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636)”; guardando alle quali risulterebbe evidente l'eliminazione degli “aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa”, e l'accentuazione dei “i caratteri in base ai quali le commissioni venivano considerate come organi giurisdizionali. Dal che può trarsi la sicura convinzione che le commissioni tributarie, così revisionate e strutturate, debbono ora considerarsi organi speciali di giurisdizione” (Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 278, punto 4 del Considerato in diritto). Sulla natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie la successiva giurisprudenza della Corte appare consolidata (anche in diverse delle decisioni che saranno oggetto di specifica menzione nel prosieguo. In argomento, tra gli altri, A.M. SERAFIN, *La giurisdizionalizzazione del contenzioso tributario: “U.S. Tax Court” e Commissioni Tributarie a confronto*, in LUISS Guido Carli Working paper n. 6/2016-2017, 2019, pp. 14-16.

szazione del funzionamento delle giurisdizioni speciali se altrimenti non fosse stato precisato che non alla automatica soppressione doveva addivenirsi, sibbene alla loro ‘revisione’, ad opera del legislatore ordinario”. Dal testo costituzionale (e, in particolare, indirettamente dagli artt. 103 e 111, e direttamente dalla VI disposizione transitoria) si desumerebbe invece la “precisa volontà di procedere gradualmente, in tempi diversi” all’opera di revisione delle giurisdizioni speciali esistenti. “Da queste norme risulta, per un verso, la sopravvivenza delle giurisdizioni speciali all’entrata in vigore della Costituzione; per altro verso, l’obbligo del Parlamento di provvedere in conformità dei principi costituzionali innanzi ricordati, nel termine di cinque anni dall’entrata in vigore della Costituzione”⁶⁶.

Quanto alla natura ordinatoria o perentoria del termine quinquennale, la Corte osservò che “al differimento dell’entrata in vigore del principio della unità della giurisdizione, rispetto alle giurisdizioni speciali, non ha corrisposto, nella Costituzione, un’espressa comminatoria di cessazione del funzionamento delle giurisdizioni speciali. In difetto di una tale norma sanzionatoria, per sostenere l’avvenuta soppressione delle giurisdizioni speciali esistenti, bisognerebbe dimostrare, per altra via, l’esistenza di una prescrizione del genere, implicita nel sistema”. Dimostrazione che, tuttavia, non potrebbe essere data “in modo convincente”⁶⁷.

La natura perentoria del termine neppure potrebbe ricavarsi dall’avvenuta presentazione di un disegno di legge costituzionale volto a mantenere le Commissioni tributarie: “è una valutazione di carattere politico – (...) di competenza del Governo e del Parlamento – giudicare se sia più opportuno rimettere le controversie tributarie alla giurisdizione ordinaria secondo le regole del processo comune; oppure, in aderenza al principio dell’unità della giurisdizione, introdurre un regime differenziato, istituendo apposite sezioni specializzate; o, piuttosto, conservare le Commissioni, in base al disposto di una legge costituzionale che deroghi al principio dell’art. 102, disciplinando *ex novo* la materia del contenzioso tributario”. Nel periodo di tempo intercorrente fra la scadenza del termine di cui alla VI disposizione transitoria e la revisione della Commissioni, non potrebbe essere riconosciuta, dunque, alcuna automatica illegittimità costituzionale⁶⁸.

⁶⁶ Corte cost., 11 marzo 1957, n. 41, quinto capoverso e ss. del Considerato in diritto.

⁶⁷ Corte cost., 11 marzo 1957, n. 41, undicesimo capoverso e ss. del Considerato in diritto. Diverse le considerazioni svolte dalla Corte sul punto: a partire dalla rilevata, diversa rilevanza della natura (ordinatoria o perentoria) del termine per il diritto pubblico (e per il diritto costituzionale in particolare) rispetto al diritto privato.

⁶⁸ Corte cost., 11 marzo 1957, n. 41, ultimo capoverso del Considerato in diritto.

Molteplici e costanti, nel successivo sviluppo della giurisprudenza costituzionale, le conferme dell'orientamento interpretativo secondo il quale la Costituzione consentiva la conservazione delle giurisdizioni speciali esistenti: "l'Assemblea costituente non ha voluto sopprimere le giurisdizioni speciali preesistenti, ma sottoporle a revisione"; e "la revisione, comportando una scelta delicata fra la soppressione pura e semplice e la trasformazione, è stata affidata esclusivamente al Parlamento"⁶⁹. "La 'revisione' contemplata dalla VI disposizione transitoria fu voluta allo scopo di consentire al Parlamento di stabilire, attraverso un approfondito esame, se le singole giurisdizioni speciali siano meritevoli di essere conservate o debbano essere trasformate o soppresse, e di elaborare le indispensabili norme di adeguamento"⁷⁰. "La revisione non può concernere quindi che i giudici speciali preesistenti e per la cui conservazione è appunto prevista quella procedura di adeguamento ai principi della Costituzione (...). Né la norma dell'art. 102 Costituzione interferisce nella materia della conservazione, previa revisione, dei giudici speciali preesistenti, in quanto essa dispone soltanto che non possono essere 'istituiti' (cioè creati *ex novo*) giudici speciali"⁷¹.

Tra le decisioni successive, si segnala l'ordinanza 23 aprile 1998, n. 144: con la quale la Corte, dopo aver confermato la consolidata interpretazione del concetto di "revisione", ha ulteriormente argomentato in merito al secondo dei profili accennati in apertura (le condizioni in presenza delle quali una determinata giurisdizione speciale può dirsi legittimamente mantenuta): "per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario"; il legislatore conserva quindi "il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo perma-

⁶⁹ Corte cost., 22 novembre 1962, n. 92, punto 3 del Considerato in diritto.

⁷⁰ Corte cost., 31 marzo 1965, n. 17, punto 2 del Considerato in diritto.

⁷¹ Così Corte cost., 3 agosto 1976, n. 215, punto 7 del Considerato in diritto (che valorizza, poi, i riferimenti ai giudici speciali contenuti negli artt. 108 e 111 Cost. Tra le successive, in senso conforme, si vedano in particolare: Corte cost., 24 novembre 1982, n. 196, punto 2 del Considerato in diritto; Corte cost., 16 dicembre 1982, n. 217, punto 2 del Considerato in diritto; Corte cost., 21 luglio 1995, primo capoverso del Considerato.

nendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione⁷².

Diverse, anche sotto questo specifico profilo, le successive, più recenti conferme, qualificate dalla puntualizzazione secondo la quale la giurisdizione del giudice tributario deve dunque ritenersi “imprescindibilmente collegata” alla “natura tributaria del rapporto”⁷³; pertanto, “l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali”⁷⁴. In definitiva, “il mancato rispetto del limite di ‘non snaturare’ le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell’istituzione di un ‘nuovo’ giudice speciale, espressamente vietata dall’art. 102 Cost. L’identità della ‘natura’ delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita ‘revisione’ dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un ‘nuovo’ giudice speciale”⁷⁵.

Precisazioni, quest’ultime, anch’esse ripetutamente ribadite⁷⁶.

Merita di essere evidenziato, piuttosto, come l’orientamento favorevole al legittimo mantenimento delle giurisdizioni speciali preesistenti (ivi inclusa quella tributaria, alle condizioni appena ricordate) sia stato costantemente accompagnato dal sindacato della Corte sui requisiti sostanziali che dette giurisdizioni devono presentare, per essere ritenute compatibili con la Costituzione (terzo profilo di significativo interesse).

Ripercorrendo la giurisprudenza costituzionale in questo ambito, anzi, si ricava l’impressione che le questioni di costituzionalità di cui la Corte è stata chiamata ad occuparsi, più che sulla legittima esistenza, in

⁷² Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144, ottavo capoverso del Considerato.

⁷³ Si vedano, in particolare: Corte cost., 1 febbraio 2006, n. 34, sesto e settimo capoverso del Considerato; Corte cost., 10 marzo 2006, n. 94, quinto capoverso del Considerato; Corte cost., 23 novembre 2007, n. 395, ottavo capoverso del Considerato.

⁷⁴ Così Corte cost., 14 marzo 2008, n. 64, punto 2.1.2 del Considerato in diritto, secondo cui “Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di ‘tributaria’ data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia”.

⁷⁵ Corte cost., n. 64/2008, punto 2.1 del Considerato in diritto.

⁷⁶ Si vedano, in particolare: Corte cost., 14 maggio 2008, n. 130, punto 3.2 del Considerato in diritto; Corte cost., 8 maggio 2009, n. 141, punto 2 e ss. del Considerato in diritto; Corte cost., 17 luglio 2009, n. 218, terzo capoverso del Considerato; Corte cost., 24 luglio 2009, n. 238, punto 7.1 del Considerato in diritto; Corte cost., 20 novembre 2009, n. 300, penultimo capoverso del Considerato; Corte cost., 11 febbraio 2010, n. 39, punto 2 del Considerato in diritto; Corte cost., 6 dicembre 2012, n. 276, ottavo capoverso del Considerato.

sé, delle giurisdizioni speciali, si siano concentrate proprio “sulla aderenza o meno dell’ordinamento delle singole giurisdizioni ai principi costituzionali concernenti l’assetto degli organi giurisdizionali, e di quelli speciali in particolare”. E quando “la Corte è pervenuta alla eliminazione di questa o di quella giurisdizione, la sua decisione non si è mai fondata sulla specialità dell’organo in discussione, ma piuttosto sul mancato rispetto dei principi costituzionali”⁷⁷.

Indicazioni fondamentali in tal senso si ricavano già dalla sentenza 22 novembre 1962, n. 92: il fatto che risulti in linea di principio ammissibile la sopravvivenza delle preesistenti giurisdizioni speciali non significa che esse “sfuggano a qualunque giudizio di costituzionalità. La Corte ritiene, invece, che anche presso gli organi di giurisdizione speciale debbano essere garantiti sia il diritto di difesa, sia l’indipendenza e l’imparzialità del giudicante; indipendenza e imparzialità, che, prima ancora d’essere scritte in disposizioni particolari della Costituzione, come l’art. 108, riposano nel complesso delle norme costituzionali relative alla Magistratura e al diritto di difesa”⁷⁸. In attesa della revisione delle giurisdizioni speciali, quindi, deve essere escluso che esse “possano continuare a vivere così come sono, anche quando la loro struttura o il loro modo di operare contrasti coi precetti dettati dalla Costituzione per la giurisdizione in generale (quali quelli destinati ad assicurare il diritto di difesa, l’indipendenza dei giudici, il ricorso per violazione di legge: artt. 24, 108, 111 della Costituzione) e perciò validi per qualsiasi organo di giurisdizione”⁷⁹.

Se si scorre la giurisprudenza della Corte, appare in effetti costante il sindacato svolto sulla concreta compatibilità con la Costituzione dei diversi organi di giurisdizione speciale, specie sotto i profili del diritto di difesa e dell’indipendenza: con esiti spesso di rigetto⁸⁰, ma anche di accoglimento⁸¹.

⁷⁷ La considerazione è di S. BARTOLE, *sub voce Giudice (teoria generale)*, cit., p. 4.

⁷⁸ Corte cost., n. 92/1962, punto 5 del Considerato in diritto.

⁷⁹ Corte cost., n. 17/1965, punto 2 del Considerato in diritto (ripresa da Corte cost., 3 giugno 1966, n. 55, punto 1 del Considerato in diritto).

⁸⁰ Si vedano, tra le altre: Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132 (in merito alla composizione della Commissione provinciale per le imposte dirette); Corte cost., 16 giugno 1964, n. 43 (in tema di funzioni di giudice istruttore assegnate al Sostituto procuratore militare con provvedimento del Procuratore generale militare); Corte cost., 7 dicembre 1964, n. 103 (relativa al procedimento di formazione delle Commissioni distrettuali delle imposte dirette); Corte cost., 21 gennaio 1967, n. 1 (sulla legittimità delle norme in virtù delle quali il Governo conferisce la nomina a consigliere della Corte dei conti); Corte cost., 24 novembre 1982, n. 196 (in materia di composizione delle commissioni tributarie).

⁸¹ È il caso, ad esempio, di: Corte cost., 13 luglio 1963, n. 133 (in merito alle funzioni sostanzialmente giurisdizionali attribuite al Ministro per la marina mercantile sui ricorsi con-

Anche in questo ambito, diverse le precisazioni di particolare interesse: “il requisito della indipendenza è difficilmente configurabile in termini precisi, perché la sua regolamentazione propone problemi diversi... e non consente uniformità, dovendo adeguarsi alla varietà di giurisdizione”⁸²; “la regola che le nomine dei magistrati abbiano luogo per concorso non è di per sé una norma di garanzia d’indipendenza del titolare di un ufficio, sibbene d’idoneità a ricoprire l’ufficio. Può ritenersi, tuttavia, che nell’ambito di un sistema, quale quello delineato dalle norme contenute nel titolo IV sezione I della Carta costituzionale, la nomina per concorso, che pur in quest’ambito patisce eccezioni, concorra a rafforzare e a integrare l’indipendenza dei magistrati”⁸³. E ciò, fermo restando che l’indipendenza dei giudici speciali “va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri”; (...) “per aversi la indipendenza dell’organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione”⁸⁴.

Al riguardo va ricordata, anche perché specificamente dedicata alle Commissioni tributarie, la giurisprudenza della Corte relativa al rapporto tra indipendenza dei giudici onorari e loro trattamento economico: “i compensi dei componenti le commissioni tributarie e degli altri giudici onorari non sono assimilabili alla vera e propria retribuzione, ma consistono in semplici emolumenti, la cui disciplina esula dalla previsione dell’art. 108 della Costituzione, e la loro misura è inadeguata ad incidere sull’indipendenza del giudice”⁸⁵. Il tema della retribuzione dei giudici tri-

tro i provvedimenti che determinano le indennità di requisizione delle navi); Corte cost., 3 aprile 1969, n. 60 (relativamente all’attribuzione all’Intendente di finanza delle funzioni di giudice speciale per le contravvenzioni finanziarie punibili con la sola ammenda); Corte cost., 9 luglio 1970, n. 121 (in ordine al potere giurisdizionale penale del comandante di porto); Corte cost., 15 maggio 1974, n. 128 (in materia di funzioni giurisdizionali del presidente del consorzio autonomo del porto di Genova).

⁸² Corte cost., n. 132/1963, ottavo capoverso del Considerato in diritto, che menziona Corte cost., 20 dicembre 1962, n. 108 (in materia di Sezioni specializzate agrarie).

⁸³ Corte cost., n. 1/1967, punto 2 del Considerato in diritto.

⁸⁴ Corte cost., n. 196/1982, punto 4 del Considerato in diritto; analogamente, in seguito, Corte cost., 1 giugno 1993, n. 262, primo capoverso del Considerato.

⁸⁵ Così Corte cost., 30 giugno 1999, n. 272, secondo capoverso del Considerato; in precedenza, Corte cost., 6 luglio 1989, n. 379, primo capoverso del Considerato; Corte cost., 30 novembre 1989, n. 515, terzo capoverso del Considerato; nell’ordinanza 29 dicembre 1989, n. 594, la Corte aveva, peraltro, più diffusamente considerato che “quello dei giudici tributari non può essere assimilato al trattamento economico dei magistrati e cioè allo stipendio da

butari, peraltro, è pervenuto all'attenzione della Corte anche più di recente, a fronte della rilevata incostituzionalità dell'art. 13, commi 1, 2 e 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, che non assicurerebbe l'apparenza di indipendenza del giudice tributario richiesta dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di equo processo, e violerebbe i principi costituzionali del giusto processo e dell'indipendenza dei giudici. Questione dichiarata, tuttavia, inammissibile dalla Corte per plurime ragioni⁸⁶.

Può essere utile segnalare, infine, come analoga dichiarazione d'innammissibilità avesse colpito, qualche anno prima, anche le questioni sollevate con riferimento a plurime disposizioni del d.lgs. n. 545/1992; attraverso le quali il giudice rimettente aveva cercato di portare all'attenzione della Corte il problema della compatibilità dell'ordinamento e dell'organizzazione della giustizia tributaria con la garanzia di indipendenza anche apparente del giudice, richiesta dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo⁸⁷.

4. *Uno sguardo al presente: Costituzione e (nuova?) magistratura tributaria professionale*

Su queste basi si può cercare, ora, di riflettere sul nuovo assetto della giurisdizione tributaria definito dalla l. n. 130/2022. Un assetto fondato, appunto, sul reclutamento tramite concorso di una magistratura tributaria professionale.

I termini della questione, che vanno sviluppati alla luce (essenzialmente) degli artt. 102 e 108 Cost., oltre che della VI disposizione transitoria e finale, rimangono quelli già anticipati dalla ricordata contrapposizione verificatasi in sede di Commissione interministeriale.

La posizione negativa espressa in quella sede muoveva dalla considerazione secondo la quale “i due limiti invalicabili per non infrangere il principio di tendenziale unità della giurisdizione sul quale si fonda il no-

questi percepito in ragione del loro servizio istituzionale, cui è collegata l'indennità di funzione, in quanto il compenso per i componenti delle Commissioni tributarie è previsto per una attività che questi non esercitano 'professionalmente', bensì, di massima, in aggiunta ad altra attività svolta in via primaria ed in relazione alla quale essi sono appunto chiamati ad esercitare, con il loro consenso, anche le funzioni di giudice tributario” (terzo capoverso del Considerato).

⁸⁶ Con ordinanza 20 marzo 2019, n. 60.

⁸⁷ Si veda Corte cost., 20 ottobre 2016, n. 227.

stro ordinamento (e non far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale) sono rispettati ove non vengano snaturati ‘né il sistema di estrazione dei giudici, né la giurisdizione nell’ambito delle controversie tributarie’”. Ne conseguirebbe che “la costituzione di un giudice professionale specializzato (...) con ogni probabilità snaturerebbe (...) il sistema di estrazione dei giudici, e (...) dunque richiederebbe un intervento normativo di rango costituzionale (salva la possibilità, a Costituzione invariata, di ricondurre la materia tributaria nell’ambito della giurisdizione ordinaria)”⁸⁸.

La diversa posizione positiva, pur muovendo dalla menzione della stessa decisione della Corte⁸⁹, perviene a conclusioni opposte: “le potestà di intervento del legislatore sulla configurazione e sul funzionamento dei giudici speciali fatti salvi dalla Costituzione non si esauriscono, mantenendo sempre il legislatore facoltà di intervenire al fine di sopprimerli, trasformarli e riordinarli, *‘con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione [...]’*. Nessun ostacolo, quindi, dall’art. 102, primo comma, Cost., anche in ragione del fatto che la proposta accentua il carattere giurisdizionale degli organi giudicanti, influenzando positivamente sull’indipendenza, terzietà e preparazione professionale del giudice”⁹⁰.

L’alternativa, proprio dal punto di vista del diritto costituzionale, è netta.

Il percorso che si è fin qui cercato di seguire sembra poter condurre, tuttavia, verso la seconda delle opzioni interpretative appena ricordate.

La prima opzione presuppone, intanto, una lettura forse eccessivamente rigida della giurisprudenza costituzionale: la quale ha, è vero, menzionato anche “il sistema di estrazione dei giudici” tra gli elementi da valutare ai fini della permanenza, o meno, dei caratteri essenziali delle Commissioni tributarie che non devono essere *snaturati*⁹¹; dimostrando allo stesso tempo, però, di ritenere decisivi a tal fine i “requisiti di ido-

⁸⁸ Si veda COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., pp. 147-148. Il punto di vista fatto proprio da parte della Commissione al riguardo coincide con quello emerso dall’audizione del Dott. Pasquale Serrao D’Acquino, alla quale si rinvia per una trattazione più diffusa (ivi, pp. 58-61).

⁸⁹ Si tratta dell’ordinanza n. 144/1998 (già menzionata nel par. 3.2).

⁹⁰ COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 101. Le conclusioni della Commissione, sul punto, appaiono conformi a quelle espresse dal Prof. Franco Gallo in sede di audizione (ivi, p. 50).

⁹¹ Corte cost., n. 144/1998, secondo capoverso del Considerato.

neità e di qualificazione professionale”, e il regime “delle incompatibilità”⁹².

È lecito domandarsi, pertanto, se il progressivo passaggio da un sistema giurisdizionale misto (al quale partecipano già sia giudici laici, sia giudici togati originariamente selezionati tramite concorso) ad un sistema composto esclusivamente da giudici scelti tramite concorsi *ad hoc* possa davvero, di per sé solo, snaturare a tal punto l'esistente giurisdizione tributaria da farle assumere profili di effettiva ed inammissibile *novità*⁹³.

Se l'accesso concorsuale non può essere di per sé concepito come requisito di indipendenza dei magistrati, pur contribuendo sostanzialmente a rafforzarla⁹⁴, e se l'indipendenza dei giudici speciali va in realtà cercata nelle concrete modalità di svolgimento della funzione⁹⁵, come può in questo solo profilo essere rinvenuto un reale *vulnus* al principio di unità della giurisdizione?

D'altronde, il principio di unità della giurisdizione (anche a prescindere da come si ritenga di concepirlo) non è fine a sé stesso, e difficilmente può essere considerato un valore in sé e per sé: lo è nella misura in cui consenta di perseguire l'indipendenza dell'apparato giurisdizionale e (anche attraverso di essa) la parità di trattamento della cittadinanza, entrambe funzionali alla concreta democraticità del sistema delle tutele. Le considerazioni svolte al riguardo in sede costituente mantengono senz'altro, sotto questo profilo, decisiva attualità.

Se così è, appare difficile ammettere che una riforma volta a migliorare i requisiti di idoneità e di qualificazione professionale dei giudici tributari attenti, per ciò solo, al principio di unità della giurisdizione; o, perlomeno, vi attenti più di quanto non vi attentasse (nell'ormai recente passato) un sistema di estrazione dei giudici tributari di carattere onorario, e che prescindeva dalla necessaria preselezione tramite concorso pubblico.

⁹² Così sempre Corte cost., n. 144/1998, secondo capoverso del Considerato.

⁹³ Si vedano, al riguardo: A. MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 12 luglio 2021 (secondo il quale si tratterebbe di una modifica della *forma* del reclutamento, più che della *sostanza*); A. GIOVANARDI, *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, cit., p. 10 (“se è pacifico che il concorso per esami stravolgerebbe il sistema di reclutamento, è altrettanto indiscutibile che si tratta di scelta che lo migliorerebbe dal punto di vista dei ricordati requisiti di idoneità e qualificazione professionale”); E. DELLA VALLE, *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, in *Rivista di diritto tributario online*, 1 aprile 2022.

⁹⁴ Si rimanda, al riguardo, a Corte cost., n. 1/1967, punto 2 del Considerato in diritto.

⁹⁵ Come precisato dalla già ricordata sentenza della Corte n. 196/1982, punto 4 del Considerato in diritto (e da Corte cost., n. 262/1993, primo capoverso del Considerato).

In effetti, per quanto il nuovo sistema di estrazione concorsuale dei giudici tributari di merito si caratterizzi per alcune peculiarità rispetto a quello degli altri giudici togati, non si può negare che tale nuovo sistema sia assai più prossimo a quello caratteristico della giurisdizione ordinaria di quanto non lo fosse il precedente.

Sarebbe quindi paradossale, anche da questo specifico punto di vista, ritenere incostituzionale, perché non compatibile con il principio di (tendenziale) unità della giurisdizione, un sistema di reclutamento dei giudici tributari che avvicina, quantomeno sotto questo specifico profilo, la giurisdizione tributaria speciale a quella ordinaria⁶.

Tanto varrebbe, a maggior ragione, persino laddove si ritenesse di superare la consolidata giurisprudenza costituzionale relativa alla legittima permanenza nell'ordinamento italiano delle preesistenti giurisdizioni speciali; e di condividere l'interpretazione più restrittiva del principio di unità della giurisdizione, secondo la quale tutti i giudici speciali non espressamente menzionati dalla Costituzione avrebbero dovuto (e dovrebbero ora) essere soppressi. Compatibile con questo orientamento interpretativo si rivelerebbe, a ben vedere, il definitivo passaggio del contenzioso tributario a sezioni specializzate dell'autorità giurisdizionale ordinaria⁹⁷: ma non certo il suggerito mantenimento della giurisdizione tributaria su base onoraria e non concorsuale; che finirebbe per consolidare un sistema di estrazione dei giudici tributari ancora più lontano da quello dei giudici ordinari, in ulteriore spregio del principio di unità della giurisdizione.

4.1. *(Segue) Giudici tributari professionali e Cassazione; inquadramento lavorativo/retributivo, indipendenza e terzietà del giudice speciale*

Quanto appena considerato non esime, tuttavia, dall'interrogarsi (almeno) su alcune possibili criticità del nuovo *status* di giudice speciale tributario.

⁹⁶ Aveva notato G. TABET, *I mali cronici della giustizia tributaria: specialità del giudice e specialità della giurisdizione*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario, in occasione dei Novant'anni di Diritto e Pratica Tributaria*, cit., p. 1399, come i principi di imparzialità e terzietà del giudice, che devono caratterizzare la funzione giurisdizionale in ogni settore dell'ordinamento, siano "esclusivamente assicurati da una magistratura togata, selezionata tramite concorso pubblico per esami che accerti la competenza e la idoneità tecnica della persona abilitata all'esercizio della funzione".

⁹⁷ Come espressamente riconosciuto dallo stesso Dott. Serrao D'Aquino (COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 61).

Un primo profilo (di “non riforma”) merita, intanto, di essere evidenziato: l’art. 3, comma 1 della l. n. 130/2022 istituisce formalmente presso la Corte di Cassazione “*una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria*”⁹⁸; senza menzionare e disciplinare, tuttavia, alcun meccanismo di transito presso questa sezione dei “nuovi” giudici tributari.

In questo senso si era espressa la parte della Commissione interministeriale favorevole alla creazione della magistratura professionale tributaria selezionata tramite concorso: la quale, conseguentemente, ben avrebbe potuto transitare dal giudizio di merito al giudizio di legittimità⁹⁹.

Nulla di fatto al riguardo, quindi, in sede di riforma: valutazione, questa, che sembra rispondere a ragioni di opportunità politico-istituzionale, piuttosto che a reali criticità dal punto di vista del diritto costituzionale.

Appare persuasivo, al riguardo, quanto considerato dagli stessi componenti della Commissione non solo in merito alla sostanziale equiparazione dei giudici speciali ai giudici ordinari relativamente al giudizio di legittimità, ai sensi dell’art. 111 Cost.; ma anche rispetto alla possibilità, espressamente contemplata dall’art. 102, secondo comma, Cost., di istituire presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura¹⁰⁰: “se possono accedere alle sezioni specializzate cittadini estranei alla magistratura, tanto più dovrebbero poter entrare magistrati che hanno superato un concorso e che quindi sono del tutto assimilati e assimilabili ai giudici ordinari”¹⁰¹.

⁹⁸ Sull’originaria istituzione della sezione tributaria, con decreto del Primo Presidente in data 19 giugno 1999, C. GLENDI, *sub voce Contenzioso tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, IX, Roma, Treccani, 1988, p. 7. Per più ampie considerazioni complessive relative alla giurisdizione tributaria di legittimità, ID., *La “speciale” specialità della giurisdizione tributaria*, in A. GUIDARA (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, cit., pp. 421-423.

⁹⁹ Si rinvia, al riguardo, a COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., pp. 101-102.

¹⁰⁰ Trattasi di valutazione legittimamente rimessa alla discrezionalità del legislatore (si vedano, al riguardo: Corte cost., 24 gennaio 1983, n. 1, e Corte cost., 17 luglio 2002, n. 353).

¹⁰¹ Così COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., p. 102. Anche su ciò, le conclusioni cui è pervenuta parte della Commissione appaiono conformi ai rilievi del Prof. Gallo (ivi, pp. 50-51). Alle medesime conclusioni sono giunti E. DELLA VALLE, *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, cit., e A. GIOVANARDI, *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 8 luglio 2022, pp. 8-9.

D'altra parte, una volta istituita una magistratura professionale tributaria assunta mediante appositi concorsi, riesce difficile comprendere per quali ragioni i giudici che la compongono non dovrebbero poter pervenire all'ultimo grado di giudizio (alle condizioni stabilite dal legislatore): apportandovi le specifiche professionalità e competenze fino a quel punto maturate¹⁰². Né ragioni di segno contrario sembrano poter esser rinvenute nella particolare natura del giudizio di legittimità, proprio alla luce del riformato sistema di accesso alla magistratura tributaria, che dovrebbe muovere (anche) dall'esigenza di garantire un uniforme livello di qualificazione giuridica dei nuovi giudici tributari togati, a prescindere dal titolo di laurea conseguito.

Qualche ulteriore, breve rilievo deve essere svolto, poi, in ordine alle possibili, persistenti tensioni tra inquadramento lavorativo/organizzativo del giudice tributario e necessari requisiti costituzionali di indipendenza e terzietà. Che si trattasse di un aspetto critico (portato anche all'attenzione della Corte costituzionale, finora senza esiti¹⁰³), è confermato dai lavori della Commissione interministeriale: concorde nel rilevare, sul punto, come i problemi principali fossero costituiti dalle "modalità con cui sono determinati i compensi dei giudici tributari", oltre che dalla dipendenza di fatto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, a fronte della mancata previsione di un apposito e autonomo ruolo di funzionari e impiegati¹⁰⁴.

Si tratta di un'impostazione sostanzialmente transitata nella l. n. 130/2022: che, pur confermando la riconducibilità sostanziale dei "nuovi" giudici tributari alle dipendenze del MEF, li sottopone alle "*disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari*"¹⁰⁵.

Il cambiamento di *status* rispetto al precedente regime è dunque apprezzabile, nella misura in cui si ritenga che sia il rapporto retributivo ad essere davvero decisivo, nel delineare l'effettivo grado di indipendenza

¹⁰² Molto critici, al riguardo, i rilievi di F. TUNDO, *Giustizia tributaria: una riforma perfetibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Rivista di Diritto Tributario online*, 1 luglio 2022.

¹⁰³ Si veda sempre l'ordinanza di inammissibilità n. 227/ 2016 (relativa al contestata compatibilità della giustizia tributaria italiana con le garanzie di indipendenza richieste dalla Corte Edu), già menzionata al termine del par. 3.2.

¹⁰⁴ COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, cit., pp. 8, 18.

¹⁰⁵ Così dispone, ora, l'art. 13-*bis* del d.lgs. n. 545/1992, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. p) della l. n. 130/2022.

sostanziale del giudice¹⁰⁶. Rimane però il problema, non privo di rilievo ed evidentemente non del tutto superato, dell'apparenza di indipendenza: alla quale continua a non giovare la sostanziale vicinanza tra giudici tributari e parte pubblica in causa, nonostante la formale autonomia soggettiva delle Agenzie fiscali rispetto al MEF¹⁰⁷.

È invece eccessivamente critica, forse, l'osservazione secondo la quale il nuovo sistema di reclutamento dei giudici tributari sarebbe "organizzato e condotto" dal medesimo Ministero¹⁰⁸. Ad esservi devoluta pare, in effetti, "esclusivamente la gestione organizzativa delle procedure di selezione", a fronte di significativi compiti sostanziali attribuiti al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria: secondo un modello, quindi, paragonabile "a quello previsto per il reclutamento dei magistrati ordinari"¹⁰⁹.

Proprio per quanto riguarda il Consiglio di presidenza permangono, piuttosto, profili che prestano il fianco ad osservazioni contraddittorie: specie per quanto riguarda l'istituzione presso il medesimo di un Ufficio ispettivo chiamato a "*svolgere, col supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado*"¹¹⁰. Suscettibile di valutazione essenzialmente positiva, in quanto elemento in grado accrescere le capacità di autogoverno della magistratura speciale¹¹¹; ma pure criticabile, nella misura in cui si prevede il possibile svolgimento dei relativi compiti ispet-

¹⁰⁶ In questo senso, ad esempio, E. DELLA VALLE, *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, cit., e A. GIOVANARDI, *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa tattura?*, cit., p. 9.

¹⁰⁷ Si vedano al riguardo, in particolare, le considerazioni di F. TUNDO, *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, cit., e di G. STANCATI, C. ATTARDI, G. DEL CORSO, L. NOBILE, A. RENDA, *Giustizia tributaria: nuovo assetto organizzativo a rischio di incostituzionalità?*, in *Ipsa Quotidiano*, 23 giugno 2022; in precedenza, F. PISTOLESI, *Spunti per una riforma della giustizia tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in *www.giustiziasieme.it*, 20 luglio 2021.

¹⁰⁸ In questo senso G. STANCATI, C. ATTARDI, G. DEL CORSO, L. NOBILE, A. RENDA, *Giustizia tributaria: nuovo assetto organizzativo a rischio di incostituzionalità?*, in *Ipsa Quotidiano*, cit.

¹⁰⁹ A. GIOVANARDI, *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa tattura?*, cit., p. 10.

¹¹⁰ Così dispone, ora, l'art. 24, comma 2-bis del d.lgs 545/1992, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. q), n. 2) della l. n. 130/2022.

¹¹¹ Ad esempio, da parte di A. GIOVANARDI, *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa tattura?*, cit., p. 10.

tivi, in concreto, congiuntamente agli uffici dell'Amministrazione finanziaria¹¹².

5. Conclusioni: alla perenne ricerca della giustizia tributaria

Quale filo conduttore lega la discussione sulla giurisdizione tributaria in sede costituente¹¹³, il PNRR, i lavori della Commissione interministeriale e, infine, la l. n. 130/2002?

Molto probabilmente, la considerazione in base alla quale la giurisdizione tributaria non è una giurisdizione di serie B¹¹⁴.

Non lo è perché di assoluto significato sono le risorse private e pubbliche in gioco; e non lo è soprattutto perché il relativo contenzioso può ritenersi sempre caratterizzato da un tono sostanzialmente costituzionale, se si guarda al profondo del rapporto giuridico d'imposta e si intravede nell'adempimento dell'obbligazione tributaria la prima e più decisiva (perché condizionante) forma di cittadinanza¹¹⁵.

Se "il problema della giurisdizione costituisce il presupposto di tutti gli altri problemi", al sistema giurisdizionale tributario va riconosciuto un imprescindibile ruolo di garanzia di effettività dell'ordinamento tributario nel suo complesso¹¹⁶; né si può ignorare quanto il corretto funzionamento della giurisdizione tributaria possa contribuire al continuo e vitale rinnovamento del patto costituzionale che lega consociati e istituzioni (e gli stessi consociati tra loro), nonché allo sviluppo di una cultura fiscale condivisa: indispensabile presupposto dell'adesione all'imposta¹¹⁷.

¹¹² Particolarmente negative, sul punto, le considerazioni di F. TUNDO, *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, cit., e di C. GLENDI, *Riforma della giustizia tributaria. PNRR a rischio?*, in *Ipsa Quotidiano*, 4 giugno 2022.

¹¹³ In particolare, si è visto, di fronte alla seconda Sottocommissione della Commissione per la Costituzione.

¹¹⁴ A. GIOVANNINI, *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione speciale tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2016, pp. 1912-1913, ricordava, al riguardo, che dall'esito dei giudizi tributari pendenti "può dipendere la 'vita' o la 'morte' di aziende, persone e famiglie".

¹¹⁵ Sul tema, in particolare, M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Napoli, Jovene, 2012, pp. 22-24, 93-95, e ID., *Autonomia e responsabilità sono un punto di vista*, Napoli, 2015, pp. 561-569, 574-595.

¹¹⁶ Come considerato, nel ricordare il pensiero di Salvatore Satta, da L. ROVELLI, *La giurisdizione tributaria*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario, in occasione dei Novant'anni di Diritto e Pratica Tributaria*, cit., p. 1378.

¹¹⁷ Soprattutto se si considera la "necessità di operare una riduzione delle tensioni attualmente esistenti tra Stato e contribuente, quest'ultime acuite dalla crisi economica e da una

Se è vero, quindi, che la giurisdizione tributaria non si identifica con la giustizia tributaria, dovendosi in quest'ultima ricomprendere anche altri, molteplici modelli procedimentali e strumenti alternativi, non-giurisdizionali di risoluzione del contenzioso tributario e deflattivi¹¹⁸, è vero pure che difficilmente può esistere giustizia tributaria in assenza di un sistema giurisdizionale di tutela, che risponda ai principi costituzionali.

In questa prospettiva dev'essere collocata la recente riforma dello *status* di giudice tributario: una nuova, significativa tappa di un percorso che viene da lontano; e che, pur nella persistente specialità della relativa giurisdizione, sembra comunque avvicinare questa magistratura a quella ordinaria, in sostanziale ossequio degli art. 102, 108 e 111 (nonché della più consolidata interpretazione della VI disposizione transitoria e finale).

Nell'auspicio (perché di questo non può che trattarsi, in attesa della prova dei fatti) che la strada imboccata sia quella giusta, a fronte delle sempre più pressanti sfide, presenti e future, che la fiscalità contemporanea pone.

generale flessione del nesso insistente tra spesa pubblica e solidarietà” (così C. DORIA, *Verso una maggiore indipendenza del giudice tributario? La riforma della giustizia tributaria all'esame del Senato*, in *Dirittifondamentali.it*, n. 2/2020, p. 1277).

¹¹⁸ Si veda al riguardo A.M. SERAFIN, *La giurisdizionalizzazione del contenzioso tributario: “U.S. Tax Court” e Commissioni Tributarie a confronto*, cit., p. 4.

GIOVANNA TIEGHI

GIUSTIZIA FISCALE E “NEW GLOBAL JUDICIAL ATTITUDE”:
VERSO UN COMPARATIVE TRANSFORMATIVE
CONSTITUTIONALISM?

SOMMARIO: 1. Premesse per un’aggiornata *taxpayer-centered outlook* ‘ordinamentale’. – 2. Giustizia, giurisdizione, risorse: tra riforme e “*new judicial attitude*”. – 3. L’indagine storico-comparatistica sui diritti del contribuente (i *Taxpayer’s Rights - TR*): il giudice e i TR come diritti umani. – 4. I principi di diritto pubblico internazionale di tutela del contribuente tra tradizione costituzionale europea e prospettive di innovazione: il *Transformative Constitutionalism (TC)* alla prova dei fatti. – 5. Un *case-study* globale e uno strumento di *soft law* nelle mani di giudici (davvero) terzi e imparziali: l’OPTR. – 6. Potenzialità per nuovi scenari di giustizia fiscale contemporanea.

1. *Premesse per un’aggiornata taxpayer-centered outlook ‘ordinamentale’*

La riforma della giustizia fiscale in Italia¹ necessita di una contestualizzazione – che è, essa stessa, requisito di effettività – sul panorama internazionale. Nonostante un recente processo di internazionalizzazione del diritto tributario senza precedenti, tale dimensione pare ancora sfuggire alla prospettiva italiana, in specie per ciò che riguarda la realizzazione di una effettiva *taxpayer-centered outlook*.

¹ Ci si riferisce, in generale, al lungo e annoso processo di rivisitazione della giustizia fiscale italiana attraverso il tentativo di rimodulare il rapporto tra fisco e contribuenti sul piano ordinamentale (sul tema, innanzitutto, L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, ora in R. ROMANO (a cura di), *Scritti economici, storici e civili*, Milano, Mondadori, 1973 e G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008). Nello specifico, si rinvia, invece, alla recente legge 31 agosto 2022, n. 130, rubricata *Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari* la quale, nell’ambito delle riforme previste dal Piano nazionale di ripresa e resilienza, e con finalità deflattiva, “contiene disposizioni volte a professionalizzare il giudice tributario e a ridurre la durata del processo tributario, con particolare riguardo anche al contenzioso di legittimità pendente presso la Corte di Cassazione”, in <https://temi.cas.nera.it/leg18/temi/giustizia-tributaria.html>.

Quest'ultima prospettiva assume significato, oggi più che mai, solo se concepita nella più lungimirante dimensione 'ordinamentale'². Con essa ci si riferisce – soprattutto con riferimento alla caso emblematico della c.d. giurisdizione sulle risorse, versante delle entrate – all'esigenza di disporre di un giudice terzo e imparziale che abbia una realistica percezione del ruolo e della dignità della persona-contribuente nell'intero ordinamento giuridico-istituzionale. E a ciò consegue, inevitabilmente, l'impellenza di valorizzare la forza "compositiva" del diritto³.

Vi deve essere, in ogni caso, un'imprescindibile consapevolezza di fondo: che il contribuente, attraverso l'obbligazione tributaria, opera e 'contribuisce' alla più ampia tenuta del proprio sistema democratico⁴. Il quale, soprattutto in Italia è, per sua natura, perennemente in crisi⁵, e costantemente alla ricerca di una più equilibrata "dimensione costituzionale della convivenza"⁶.

² "Il che non significa affatto che si debba o si voglia abbandonare il cosiddetto *metodo giuridico*, trascurando di verificare ciò che *deve essere* alla luce delle norme giuridiche positive; ma implica soltanto che il metodo stesso – secondo le tendenze dominanti negli odierni studi costituzionalistici – non venga più inteso ed applicato in termini formalistici ed astratti": L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, Padova, Cedam, 1991, p. 5, su "L'ordinamento giuridico - Premesse teoriche". Nella medesima prospettiva il lungimirante tentativo di "volgere lo sguardo al futuro, a ciò di cui ha bisogno il nostro ordinamento tributario": "le aree che necessitano riflessioni e interventi, se non di riforma globale" – si è detto, tra cui "il processo tributario con particolare riguardo all'autonomia e alla professionalizzazione dei giudici" – sono "non più rinviabili": V. UCKMAR, *Presentazione*, in G. GLENDI, G. CORASANITI, C.C. OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*. Contributi coordinati da V. Uckmar, in occasione dei Novant'anni di Diritto e Pratica Tributaria, Tomo I, Milano, W. Kluwer-Cedam, 2019, p. XVI.

³ "(...) libero da inutili contaminazioni disciplinari, il diritto supera i conflitti mediante una particolare descrizione della realtà. D'altro canto, dal punto di vista concettuale, ciò implica l'esistenza di una pluralità di realtà: quella descritta dal diritto non coincide con quella descritta dalle altre discipline": M. CROCE, *La tecnica della composizione. Per una storia futura de L'ordinamento giuridico*, in M. CROCE (a cura e con un saggio di S. Romano), *L'ordinamento giuridico*, Macerata, Quodlibet, 2021, p. 198.

⁴ In specie, ci si riferisce alla democrazia considerata "nel suo funzionamento reale, calata nella vita dello Stato, in relazione alle altre componenti dei poteri pubblici, in conflitto con giustizia, autorità, efficienza, nella teoria e nella pratica del governo". Di qui, l'imprescindibilità – soprattutto, ma non solo, per il giurista – di riflessioni "al centro delle quali sta l'interazione tra l'elemento democratico dei sistemi politici contemporanei e gli altri elementi che compongono questa struttura complessa che chiamiamo Stato, nonché tra la democrazia nazionale e gli ordini giuridici sovranazionali": S. CASSESE, *La democrazia e i suoi limiti*, Milano, Mondadori, 2017, p. 3.

⁵ F. BENVENUTI, *Mito e realtà nell'ordinamento amministrativo italiano*, in F. BENVENUTI, G. MIGLIO (a cura di), *L'unificazione amministrativa ed i suoi protagonisti*, Vicenza, Neri Pozza, 1969. Più recentemente: M. BERTOLISSI, *Il mito del buon governo*, Napoli, Jovene, 2022.

⁶ P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Bari-Roma, Laterza, 2017, p. XV.

Decisivi scenari internazionali non possono più, dunque, rimanere estranei alla prospettiva domestica. Ciò, alla luce di due precisi presupposti: in primo luogo, del fatto che il prelievo – e la successiva gestione – delle risorse è ora condizionato anche dall’ammontare di risorse distribuite sul piano europeo a seguito della pandemia, da correlarsi anche ad un processo di responsabilizzazione dei singoli Paesi che quelle risorse dovranno restituire⁷; in secondo luogo, alla luce della considerazione in base alla quale “*the traditional notion of constitutionalism is inadequate in meeting peculiar needs of transitional societies*”⁸.

Quale, dunque, il ruolo, nella prospettiva comparatistica, delle democrazie – quali l’Italia – c.d. stabilizzate⁹, ma forse più di altre nel pieno delle *Constitutional Transformations*¹⁰ sulle quali si stanno confrontando studiosi di tutti gli ordinamenti? Quale, nello specifico, il percorso di inveroamento del principio di tutela giurisdizionale effettiva e il rispetto dei diritti fondamentali del contribuente nel prisma della specializzazione dei giudici e del *decision-making process* in materia fiscale e, dunque, costituzionale¹¹?

Occorre soffermarsi sulla peculiarità della giurisdizione delle risorse e la specialità dei suoi giudici per indagarne l’attitudine sostanziale alla decisione tributaria. Il che significa, innanzitutto, per avere contezza delle potenzialità alla predisposizione – da parte del giudice – alla realizzazione di un virtuoso bilanciamento tra l’interesse fiscale e la tutela del contribuente. Di qui, alcuni stimoli alla revisione dello stesso ruolo di giudice e del suo “*judicial attitude*” (par. 2); alla ridefinizione del ruolo del contribuente e dei suoi diritti attraverso l’indagine storico-comparatistica che ha segnato, a livello globale, le nuove frontiere del principio di

⁷ Per un richiamo ad un rinnovamento dell’“atteggiamento morale: che incide sugli usi e i costumi di un popolo”, quale requisito minimo per poter almeno tentare di realizzare il Pnrr, si rinvia alle riflessioni in M. BERTOLISSI, *Riformare la pubblica amministrazione* acqui està e busilis; Dios nos valga, *Editoriale in Federalismi.it*, n. 26/2021.

⁸ E. KIBET, C. FOMBAD, *Transformative Constitutionalism and the Adjudication of Constitutional Rights in Africa*, in *African Human Rights Law Journal*, n. 17/2017, p. 350.

⁹ Ove, con questa dicitura, ci si riferisce a “quei Paesi che si fondano sulle ragioni del costituzionalismo, che hanno mostrato e dimostrano ferma e convinta difesa delle libertà e delle garanzie costituzionali (...)”: T.E. FROSINI, *Diritto pubblico comparato. Le democrazie stabilizzate*, Bologna, il Mulino, 2019, p. 15.

¹⁰ Non a caso, tema del Congresso mondiale di diritto costituzionale 2022 (*World Congress of Constitutional Law*) tenutosi a Johannesburg, Sud Africa, nei giorni 5-9 dicembre 2022 (<https://wcccl.co.za/>).

¹¹ Sulla fiscalità quale “parte integrante del diritto costituzionale”: M. BERTOLISSI, *Fiscalità Diritti Libertà. Carte storiche e ambiti del diritto costituzionale*, Napoli, Jovene, 2015, p. VIII.

effettività della giurisdizione fiscale; alla condivisione dei progressi raggiunti sul panorama internazionale in termini di inquadramento dei diritti del contribuente quali diritti umani (par. 3); all'attuazione dei principi di diritto pubblico internazionale per la tutela del contribuente (par. 4); non ultimo, all'utilizzo dell'Osservatorio per la protezione dei diritti del contribuente (OPTR) quale piattaforma di interconnessione globale e di condivisione di *best practices* (par. 5).

Ne derivano alcune possibili direttrici, funzionali all'inquadramento di scenari futuri alla realizzazione dei quali, si auspica, anche il 'nuovo' giudice tributario italiano potrà dare il proprio contributo.

2. *Giustizia, giurisdizione, risorse: tra riforme e "new judicial attitude"*

La tematica, oltre che complessa, si scontra con la stessa definizione di 'giustizia fiscale'¹²: la quale, si precisa fin d'ora, non coincide direttamente con le nozioni di giurisdizione, contenzioso tributario o, da ultimo, processo tributario. Se così fosse, infatti, si abdicerebbe all'impellenza di "cogliere l'evoluzione degli istituti della fiscalità nelle loro connessioni con la vicenda degli assetti istituzionali e dei rapporti sociali"¹³. Una sostanziale concezione di giustizia fiscale, invece, sottende un problema di educazione alla fiscalità¹⁴, così come un problema di sostenibilità¹⁵, nel tempo, dei diritti fondamentali garantiti dalla nostra Costituzione. I quali, lo si sta sperimentando da anni, costano¹⁶. Dunque, ci si

¹² Sulle "forme della ingiustizia fiscale" si rinvia alle memorabili pagine di G. FALSITTA, *Considerazioni conclusive*, in M. BEGHIN, F. MOSCHETTI, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, G. ZIZZO (a cura di), *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Milano, Cedam, 2012, da p. 273.

¹³ G. MARONGIU, *La giustizia tributaria nel pensiero di Gaspare Falsitta*, in *Diritto e pratica tributaria*, vol. n. 80/2009, p. 13 e ss.

¹⁴ C. ESPOSITO, C. FORTE, G. MENALLO, C. PERTILE, F. RICHICHI, L. VOINEA (a cura di), *Evasione fiscale. Analisi costituzionale, tributaria e penale di un fenomeno sociale*, Legal Research Group Elsa Padova, Padova, Cleup, 2014; G. TIEGHI, *A Challenging Scientific Path: The Academic Value of TRs for a Contemporary, Skilled and Comparative Law Education*, in *Journal of Tax Administration - JOTA*, vol. 4, n. 2/2018 Special Issue: Taxpayer Rights.

¹⁵ M. ANTONIOLI, *La sostenibilità dello sviluppo tra principi del diritto, proceduralizzazione, eticità e crescita economica*, in *Rivista Italiana Diritto Pubblico Comunitario*, n. 1/2017. Per un inquadramento nella dimensione globale: United Nations General Assembly, *Report of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights*, 2015, in www.ohchr.org/EN/Issues/Development/IEDebt/Pages/IEDebtIndex.aspx.

¹⁶ S. HOLMES, R. SUNSTEIN CASS, *The Costs of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, NY-London, W.W. Norton & Company, 1999.

chiede: quanto ci si può limitare a considerare la recente riforma fiscale italiana sufficiente a rimodulare la nozione stessa di giustizia¹⁷ – attraverso quella di giudice – evitando il “rischio di una chiusura degli studi e delle elaborazioni concettuali in uno specialismo autoreferenziale”¹⁸?

Tale interrogativo si ritiene vada affrontato in una duplice prospettiva: macro, e micro. Se legiferare, nella prospettiva storico-costituzionale è sempre stato il portato di una tradizione degli ordinamenti di *civil law*, espressione del principio di sovranità popolare¹⁹, per la realizzazione della c.d. stabilità²⁰, oggi – soprattutto in Italia²¹, ma non solo – lo stesso principio di ‘certezza del diritto’ è messo in discussione su un piano comparatistico più ampio²², fino a comprendere la crisi del diritto non legife-

¹⁷ E. OPOCHER, voce *Giustizia (filosofia del diritto)*, in *Enc. dir.*, Milano, Giuffrè, 1970, p. 557 e ss. Sulla giustizia come “problema assoluto”, v. M. BERTOLISSI, *Libio Paladin costituzionalista della Res Publica*, Modena, Mucchi, 2022, p. 52 e ss.

¹⁸ G. MARONGIU, *La giustizia tributaria nel pensiero di Gaspare Falsitta*, cit., p. 13. Sul tema dell'*exceptionalism* del diritto tributario nella prospettiva statunitense si rinvia a A. ABREU, R. GREENSTEIN, *Tax: Different, not Exceptional*, in *Administrative Law Review*, vol. n. 71/2019.

¹⁹ Per un inquadramento della tematica nella prospettiva di ricostruzione della virtù romana quale antidoto all’interesse privato in colui che (J.J. ROUSSEAU, ne *Il contratto sociale*, Milano, Bur, 2013, p. 90) pur ha definito la repubblica “ogni Stato governato dalle leggi”, si rinvia a U. VINCENTI, *Cos’è una Repubblica. Tra repubbliche perfette e imperfette*, Pesaro, Intra, 2022, p. 92 e ss.

²⁰ Così da ritenere che “attraverso una graduale produzione normativa si è portato, dunque, l’interesse fiscale, fino al punto di qualificare quest’ultimo come interesse composito nel quale confluisce anche quello del contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione, all’attività amministrativa, alla semplificazione, all’efficienza, alla sufficiente motivazione degli atti, al contraddittorio amministrativo e così via”, in F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, il Mulino, 2007, p. 34.

²¹ “Riconsiderati criticamente i fondamenti del rapporto fra il cittadino e il Fisco nell’attuale società ‘occidentale’ – segnata più che in passato dai processi della globalizzazione e dalla percezione di crescenti insicurezze ed emarginazioni – (...), esaminato il grado di concreta, effettiva equità esprimibile dai vari sistemi fiscali – avanzando l’idea che il sistema fiscale italiano più che di una riforma abbisogna forse di una rivoluzione (...)”, si è riconosciuta la necessità di perseguire “il duplice intento di vagliare il ‘tasso di democraticità dell’attuale procedimento di formazione delle norme tributarie’ e, per quanto concerne la codificazione, di fornire ‘i primi punti di riflessione’”: V. TOMBOLATO, P. MARINO, F. LORETO, *Presentazione. La produzione di norme tributarie tra elusione dei principi costituzionali e tentativi di codificazione*, *Atti della quarta sessione del Seminario permanente di Etica e Democrazia fiscale*, F. Moschetti, in *Il Fisco*, n. 10/2013, p. 5159. Sul tema, per una ricostruzione storico-istituzionale, si rinvia a M. BERTOLISSI, “*Rivolta fiscale*” *Federalismo Riforme costituzionali. Promemoria per un’Italia che cambia*, Padova, Cedam, 1997.

²² Di significativo interesse interdisciplinare è il progetto di ricerca coordinato dal prof. Paolo Passaglia sul tema della certezza del diritto in prospettiva comparata, di prossima pubblicazione sulla rivista *Dpce*.

rato nei sistemi di *common law*²³. Ed è in questo varco, quello che l'allora Presidente della Corte Suprema israeliana Aharon Barak ha definito un "gap between law and life"²⁴, che il giudice – soprattutto quello che è chiamato ad occuparsi delle risorse – può fare la differenza. Anche negli ordinamenti continentali²⁵.

"Tra le varie forme in cui può storicamente affermarsi la tirannide", si è infatti ricordato, "c'è la tirannide della legge"²⁶. Nonostante i tentativi dei legislativi contemporanei di rivisitazione del rapporto fisco-contribuente attraverso l'approvazione di Carte dei diritti del contribuente²⁷,

²³ M. KENNY, B. MADDOX, *A Framework for Reviewing the UK Constitution*, febbraio 2022, (i.e. Report 2022) reperibile al link www.instituteforgovernment.org.uk/sites/default/files/publications/framework-reviewing-uk-constitution.pdf, 4. Sul tema, in particolare, V. FROSINI, *Una Costituzione scritta per la Gran Bretagna*, in A. TORRE, L. VOLPE (a cura e prefazione di), *La Costituzione Britannica. The British Constitution*, Torino, Giappichelli, 2005, vol. n. 1, pp. 691-710.

²⁴ "This is the case" – precisa, dando conto della complessità del panorama istituzionale che il giudice deve essere in grado di affrontare per "bridge the gap" – "for gaps created by technological changes (...); it is the case for gaps created by social changes, such as attitudes towards religion, the institution of marriage, social rights, and other changes related to the ways in which people relate to their surroundings. (...) Changes in the view of constitutional democracy (...) will become internalized". E ciò significa, per il tema in esame in questo scritto, che "The man in the street will understand, better than he does today, that democracy is not just majority rule but also the rules of values, including human rights": A. BARAK, *The Judge in a Democracy*, Princeton, Princeton University Press, 2006, p. 311.

²⁵ Sulla "sempre maggiore osmosi fra i due universi di *civil law* e di *common law*, prima separati da fossati ritenuti incolmabili" (anche in G.F. FERRARI, "Civil law" e "common law": aspetti pubblicistici, in P. CARROZZA, A. DI GIOVINE, G.F. FERRARI (a cura di), *Diritto costituzionale comparato*, Tomo II, Roma-Bari, Laterza, 2014, spec. p. 792), da cui "ne consegue una decisa valorizzazione del giudice, protagonista indiscusso dello sviluppo del diritto nella civiltà anglo-sassone, e ne esce confermata la tendenza che, già negli anni Sessanta era – presso di noi – embrionalmente presente in quei civilisti – primo, Stefano Rodotà – che puntavano sulle 'clausole generali' per creare" – e qui sta il punto – "aperture nelle muraglie chiuse della codificazione e irrobustire la incisività del giudice", si rinvia a P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, cit., p. 84.

²⁶ "È la legge intrinsecamente ingiusta, perché usa due pesi e due misure. Perché è debole con il potere, forte con il debole. Con chi non può reagire e comunque lo deve fare alle condizioni dettate da chi usa il potere. Perché, in questa vicenda, di cui si è già parlato più volte e che potrebbe riguardare chiunque, c'è tutto il disvalore che un sedicente ordinamento democratico può raccogliere attraverso una sequenza interminabile di ingiustizie (...). È così nel nostro Paese, da sempre: per distinzioni di soggettività (...). Non a caso, i manuali di diritto tributario insegnano che il tributo porta con sé l'idea di sudditanza e non, invece, quella di cittadinanza e di sovranità, cara a Piero Gobetti. Eppure, si parla di riforme, di mutamenti epocali. Si declamano principi, destinati a rimanere sulla carta, come quelli contenuti nella legge 27 luglio 2000, n. 212, dedicata allo Statuto dei diritti del contribuente": M. BERTOISSI, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Napoli, Jovene, 2012, pp. 101-102.

²⁷ Sulle *Taxpayer Charters* e sul loro ruolo a livello internazionale, si rinvia al capitolo intitolato "Le *Taxpayers' Charters* nel dibattito internazionale tra legislatori, *Tax Authorities* e

decisive – nella prospettiva qui assunta – sono divenute le preoccupazioni circa gli strumenti in possesso dei giudici contemporanei per rendere quelle Carte davvero effettive. In altre parole, per “avvicinare il più possibile il diritto alla giustizia”²⁸.

Tale problematica incide, evidentemente, su un piano generale, sulla stessa “teorica dell’ordinamento”²⁹ fino a riproporre il tema della superiorità del diritto rispetto alla legge³⁰. Su un piano particolare, in ogni caso, mette in luce un dato di fatto ineccepibile: ossia che “l’oggi è un difficile banco di prova per il giudice, per ogni giudice”. Anche per quello tributario.

“Occorre, infatti”, come sottolineava l’allora Presidente emerito della Corte costituzionale italiana, “(...) un bagaglio più complesso, e si impone per lui” – i.e. per il giudice – “il possesso di una cultura indubbiamente complessa e diversificata, tale da irrobustire la sua consapevolezza. Egli è, infatti chiamato”, si è precisato ulteriormente con una saggezza che ben si presta ad essere motivo di ispirazione anche per affrontare il delicato tema della giurisdizione delle risorse e, nello specifico, della fiscalità contemporanea, “ad aprire finestre del proprio laboratorio tecnico e ad osservare il magma socio-economico. Occorrono,” in definitiva, “molte frecce al suo arco”³¹.

Ed è proprio sull’individuazione di alcune possibili ‘frecce’ che ci si intende soffermare. La prospettiva di analisi che si propone, in definitiva, è quella del ripensamento del ruolo del giudice tributario attraverso la ridefinizione di un suo “*new judicial attitude*”. Si precisa che in questo complesso e ampio processo di revisione del ruolo di giudice, la terzietà e l’imparzialità non potranno che essere i presupposti indefettibili – non, invece, gli obiettivi da raggiungere – affinché egli possa davvero utilizzare quel “*method of legal reasoning that transcend formalism or positivism to ensure rights are indeed enjoyed*”³². Così da essere perfettamente in li-

giudici”, in G. TIEGHI, *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Napoli, Jovene, 2012, pp. 263-354.

²⁸ P. GROSSI, *Il diritto in una società che cambia. A colloquio con Orlando Roselli*, Bologna, il Mulino, 2018, p. 89.

²⁹ “(...) il diritto non è un comando, non esprime il potere di una autorità suprema; è, invece, sempre *ordinamento*, collegato strettamente alla vita così come la comunità la ordisce a sua misura”: P. GROSSI, *Il diritto in una società che cambia*, cit., pp. 51-52.

³⁰ B. LEONI, *La libertà e la legge*, Macerata, LiberiLibri AMA srl, 2000, spec. pp. 170-171.

³¹ P. GROSSI, *Il diritto in una società che cambia*, cit., p. 91.

³² E. KIBET, C. FOMBAD, *Transformative Constitutionalism and the Adjudication of Constitutional Rights in Africa*, cit., p. 350.

nea con le nuove tendenze e i più recenti obiettivi dell'*International Association of Tax Judges* (IATJ³³).

In particolare, tale prospettiva può assumere contenuti di un certo rilievo se ci si confronta con le tendenze contemporanee che, in ambito fiscale internazionale promuovono una più aggiornata tutela giurisdizionale effettiva attraverso il riconoscimento e, contestualmente, l'utilizzo operativo di alcuni paradigmi e strumenti comuni. E ciò, ben oltre la prospettiva di tutela dell'interesse fiscale sia internazionale, che del singolo Stato. La dinamica è stata innescata, innanzitutto, a partire dal lungo e difficile percorso di inclusione del contribuente tra gli attori non statali³⁴.

Nello specifico, tale tendenza ha portato, da un lato al riconoscimento dei diritti del contribuente quali parte integrante di una *global Agenda* (OECD)³⁵. Dall'altro, alla definizione di *global minimum standards* individuati – e monitorati – per la realizzazione di una effettiva tutela dei diritti del contribuente, attraverso la creazione di uno specifico Osservatorio per la protezione dei diritti del contribuente (OPTR, di cui al par. 5).

3. *L'indagine storico-comparatistica sui diritti del contribuente (i Taxpayer's Rights - TR): il giudice e i TR come diritti umani*

Gli studi in ambito internazionale sui diritti del contribuente, e i tentativi di delineare una dogmatica³⁶ per una moderna visione³⁷ della tu-

³³ In <https://iatj.net/>.

³⁴ Il cui esito più recente coincide con la c.d. Fase I del Progetto di costruzione di una nuova dogmatica del diritto tributario nel contesto internazionale la quale mira, in via prioritaria, a verificare la legittimità delle scelte legislative nei limiti esterni alla sovranità tributaria nazionale (P. PISTONE, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale*, in G. GLENDI, G. CORASANITI, C.C. OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., da p. 655). Sul tema: J. KOKOTT, P. PISTONE, *Taxpayers in International Law. International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Londra, Bloomsbury Publishing, 2022.

³⁵ Centre for Tax Policy and Administration, *Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note*, prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, in www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf.

³⁶ Tra i primi studi sul tema in prospettiva comparata, in particolare: D. BENTLEY, *Taxpayers' rights. An International Perspective*, The Revenue Law Journal, School of Law, Bond University, Queensland 4229, D. Bentley, 1998; Id., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, The Netherlands, Kluwer Law International BV, 2007.

³⁷ A cui hanno contribuito, oltre a numerose associazioni internazionali, la serie di *International Conferences on Taxpayer Rights*, indette, a partire dal 2015, dall'allora *National Taxpayer Advocate* statunitense N. Olson – oggi Executive Director del *Center for Taxpayer Rights* (<https://taxpayer-rights.org/>), per discutere a livello globale, e con competenze trasver-

tela giuridica effettiva³⁸ di quelli, hanno portato a supportare la linea della necessaria verificabilità delle giustificazioni – a priori – della compressione di questi ultimi, a favore dell’interesse fiscale. Tale impostazione, invero, prende le mosse storicamente dalla rinvenuta necessità non solo di individuazione di specifici *Taxpayer’s Rights* (TR) ma, soprattutto, di delineare una “*theory of taxpayers’ rights as a separate component of general rights theory*”³⁹. Il tutto, sulla scia del primo avanguardistico seminario tenuto dall’Associazione fiscale internazionale nel 1987, che, anche attraverso un titolo di inedita formulazione, correlava ambiti tradizionalmente appartenenti a due settori giuridici a sé stanti: *Taxation and Human Rights*. Da ultimo, grazie all’operato di intermediari istituzionali, quali i Garanti del contribuente, che un ruolo decisivo hanno assunto in diversi ordinamenti⁴⁰.

In questo contesto, la disamina della figura del giudice tributario ha, da subito, assunto un ruolo decisivo anche in prospettiva comparata⁴¹. Ciò rileva, in specie, sotto il profilo della sua indipendenza⁴² – dunque, a partire dalla sua natura⁴³ –, ma anche della sua responsabilità⁴⁴ a saper

sali, dei TR (per un’elencazione dei diversi appuntamenti annuali e le relative tematiche affrontate si rinvia al link <https://taxpayer-rights.org/international-conference/>).

³⁸ T. GROPPÌ, *Sostenibilità e costituzioni: lo Stato costituzionale alla prova del futuro*, in *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, n. 1/2016; D. PORENA, *Il principio della sostenibilità. Contributo allo studio di un programma costituzionale di solidarietà intergenerazionale*, Torino, Giappichelli, 2017.

³⁹ D. BENTLEY, *Taxpayers’ rights. An International Perspective*, cit., p. 394.

⁴⁰ Tra questi, in particolare, quello statunitense: G. TIEGHI, *Taxpayer and Human Rights: The Taxpayer Advocate and the Challenge of Contemporary Democracies Towards New Constitutional Forms*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, n. 4/2014.

⁴¹ E, non a caso, è il prossimo tema della *8th International Conference on Taxpayer Rights: “Access to Justice: Judicial review & Alternative Dispute Resolution”* (24-26 May, 2023).

⁴² Innanzitutto, rispetto all’amministrazione finanziaria. Per un’analisi comparata di ampio raggio istituzionale si rinvia a G. TRIDIMAS, *Judges and Taxes: Judicial Review, Judicial Independence and the Size of Government*, in *Constitutional Political Economy*, 2005.

⁴³ Con riferimento alle *Tax Courts* americane, il dibattito interno sul tema (cc.dd. *Constitutional Courts* o cc.dd. *Legislative Courts* ?), anche alla luce di alcune decisioni della Corte Suprema (a partire dal caso *American Ins. Co. v. 356 Bales of Cotton Canter*, 26 U.S., 511, 1828 e, in questo secolo, con la sentenza *Freytag v. Commissioner*, 501 U.S., 868, 1991) e della D.C. Circuit Court of Appeals (*Kuretsky v. Commissioner*, 755 F.3d, 929, D.C. Cir., 2014), è stato spunto per ampliare la riflessione anche in altri ordinamenti: in particolare, si rinvia a S.P. WILLIAMS, *Kuretski v. Commissioner: The Tax Court’s Identity Crisis*, Washington, vol. 70, n. 3/2017 e a B.J. HELLMWIG, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, (*Battat v. Commissioner*, 148 Tax Court, 2, 45, 2017), in 35, *Va. Tax Rev.*, 269, 2016. Per l’ordinamento italiano, si rinvia agli orientamenti sul tema da parte della Corte costituzionale italiana negli anni sessanta-settanta (dalla sentenza n. 12 del 1957, alla n. 278 del 1974).

⁴⁴ “È dalla responsabilità che nasce il potere: il potere-sovrano del contribuente onesto, cui lo spot pubblicitario e un libro di avventure, pensato e scritto per gli adolescenti di sem-

rinvenire, nei casi sottoposti al suo sindacato, l'oramai indiscussa "*relationship between Human Rights (HR) and Taxation*"⁴⁵. Nello specifico, l'inclusione dei diritti del contribuente tra i diritti umani⁴⁶ si ritiene abbia posto le basi per dare avvio ad un processo di stampo internazionale finalizzato alla creazione di un modello⁴⁷ attraverso il quale, si anticipa, si possono intravedere stimoli in una molteplicità di direzioni: per sviluppare nuovi strumenti di cui il giudice possa servirsi per dare effettiva applicazione alle Carte dei contribuenti; per delineare un diverso modo di relazionarsi tra i tre poteri; per promuovere la fiducia nelle istituzioni; per dar conto della loro indipendenza quale collante dell'ordinamento democratico e del suo essere attore decisivo di una rete globale, al passo con i tempi.

È evidente, in ogni caso, che vanno rivisti i parametri di valutazione, persino il registro linguistico⁴⁸. Ma, soprattutto, va mutato l'approccio culturale⁴⁹. Il che significa, nel merito, l'implementazione di un processo di rilevazione delle *performance* delle amministrazioni finanziarie e dei giudici, nei loro rapporti col contribuenti, attraverso un modello condiviso di monitoraggio e ponderazione della protezione dei diritti umani finalizzato a misurare la *TR effectiveness*. Modello che ponga le proprie basi sul presupposto che il contribuente sia "*a person entitled to a timely and effective protection of these rights in (his) dealings with tax authorities*"⁵⁰.

pre, consegnano, oggettivamente, lo scettro del comando. Di un comando ideale, se si vuole, destinato, tuttavia, a trasformarsi in limite effettivo del potere politico-istituzionale, perché è noto che il potere spetta a chi paga: *quod omnibus spectat, ab omnibus tractari debeat*": M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, cit., p. 23.

⁴⁵ IBFD Report, April 2018, in *www.ibfd.org*, p. 4. Correlazione definita, tra l'altro, come "*undeniable*".

⁴⁶ Tema recentemente ripreso a livello internazionale in occasione *6th International Conference on Taxpayer Rights* dal titolo "*Taxpayer Rights, Human Rights: Issues for Developing Countries*" (Pretoria, South Africa, 5-8 October 2021).

⁴⁷ G. TIEGHI, *A Human Rights-based Model Enhancing Comparative Law Methodology in the Tax Field*, in *DPTI*, n. 2/2018, vol. XV.

⁴⁸ Tema, quello del rapporto tra *Linguistics and Fiscal Policy*, affrontato con gli studenti dell'a.a. 2021/22 dell'Università di Padova, all'interno del corso di *ELP-Global English for Legal Studies* (Ciclo di seminari ed. 2022 *Law Students Facing the Future: Rights, Law Linguistics*, con gli interventi del prof. Pasquale Pistone – il 20 aprile 2022 – e della *Executive Director* del Centro per i diritti del contribuente di WDC Nina Olson, l'11 maggio 2022).

⁴⁹ Che, in sintesi, riguarda l'impegno, dello Stato concepito in senso lato, a non "esaurire la dimensione giuridica all'interno dei confini della propria volontà condizionando e rattrappendo lo spontaneo ordinamento del corpo sociale": P. GROSSI, *L'invenzione del Diritto*, cit., pp. XX-XI.

⁵⁰ P. PISTONE, P. BAKER, *General Report*, in *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, IBFD 2015, p. 21.

Un modello, in definitiva, tradizionalmente utilizzato per verificare il grado di protezione dei diritti umani, da utilizzarsi, attraverso il metodo di studio del diritto pubblico comparato, nel settore della fiscalità, per la protezione dei diritti del contribuente. Così da assicurarsi che la tutela – in specie giurisdizionale – avvenga *timely, effectively* e, soprattutto, all’interno di una cornice inter-istituzionale più ampia rispetto a quella domestica. Come ci insegnano le parole dell’allora Justice L’Heureux-Dubè della Corte Suprema canadese, infatti, “*(if we continue to learn from each other, we as judges, lawyers and scholars will contribute in the best possible way not only to the advancement of human rights but the pursuit of justice itself, wherever we are)*”⁵¹.

4. *I principi di diritto pubblico internazionale di tutela del contribuente tra tradizione costituzionale europea e prospettive di innovazione: il Transformative Constitutionalism (TC) alla prova dei fatti*

Giudici, avvocati, accademici. “*Wherever we are*”. Da queste indicazioni del giudice canadese di una ventina di anni fa, a quelle più recenti dell’Osservatorio (OPTR), il quale non ha mancato di evidenziare che “*(...) there is a new perspective that allows the identification of a bundle of tax legal institutions that are influenced by the HR concept*”. Questa è la nuova comunità fiscale ‘influenzata dai diritti umani’: vanta la presenza anche di *Ombudspersons/Taxpayer Advocates* quali autentici intermediari istituzionali proprio tra contribuente e amministrazione finanziaria, in veste preventiva e deflattiva del contenzioso tributario. Nuova comunità fiscale chiamata ad operare ben oltre il tradizionale impianto giuridico che fa capo alle fonti del diritto tributarie di ogni singolo Stato o, non ultime, a quelle tradizionali del diritto internazionale. Il che significa che la comunità di esperti del settore – i giudici *in primis* – deve fare riferimento, innanzitutto, ad un “*constitutional catalogue*”⁵², cui si aggiungono le fonti del diritto internazionale tributario tra cui, in spe-

⁵¹ C. L’HEREUX-DUBÉ, *The Importance of Dialogue: Globalization, The Rehnquist Court, and Human Rights*, in M.H. BELSKY (ed.), *The Rehnquist Court: A Retrospective*, Oxford, Oxford University Press, 2002, p. 242.

⁵² Ossia, “*(i) fundamental general rules also applicable to taxes, known as ‘constitutional tax principles’; and (ii) tax rules, which must be enshrined in the Constitution, since they are essential to the modern concept of tax in the democratic rule of law, qualified by scholars as ‘constitutionalized tax principles’*”: Observatory on the Protection of Taxpayers’ Rights (OPTR), *2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights*, 26 April 2018, in www.ibfd.org, p. 4.

cie, i suoi principi fondamentali e, non ultima, la c.d. *soft law*. Su questi ultimi due si ritiene valga la pena di soffermarsi, per il loro sempre crescente ruolo, quale ‘freccia’ a disposizione del giudice contemporaneo. E tale importanza è riconosciuta, nonostante la scarsa attenzione nella maggior parte della letteratura, dalla stessa giurisprudenza europea sul punto.

L’indicazione assume significato se, come già anticipato, collocata nel percorso in atto verso il pragmatico riconoscimento, nell’ambito del diritto pubblico internazionale, dei nuovi attori – ossia i soggetti diversi dagli Stati (i.e., i contribuenti)⁵³ – e dei loro diritti⁵⁴.

Alla luce della tradizione europea e delle sempre più numerose questioni in materia fiscale di cui si stanno occupando sia la Corte Europea dei diritti umani, sia la Corte di Giustizia dell’Unione Europea⁵⁵, la classificazione dei diritti umani in ambito tributario⁵⁶ in “*procedural rights*”⁵⁷ e di “*substantive rights*”⁵⁸ è divenuta il perimetro entro il quale i giudici tributari sono chiamati ad operare: ciò, per contribuire operativamente a realizzare il diritto alla tutela giurisdizionale quale espressione dello Stato di diritto e, soprattutto, quale garanzia di attuazione dei generali principi di buona fede, certezza del diritto, chiarezza e trasparenza delle disposizioni, legittima aspettativa, leale collaborazione. Molti di questi, pur esplicitamente inseriti nello Statuto dei diritti del contribuente italiano⁵⁹, tra i pochi al mondo a poterne vantare la previsione espressa e considerato modello anche di tecnica legislativa sul piano internazionale, hanno scon-

⁵³ L.B. SOHN, *The New International Law: Protection of the Rights of Individuals Rather Than States*, in *Am. U.L.Rev.*, vol. 100B, 2015.

⁵⁴ Processo a cui sta considerevolmente collaborando, documentando lo sviluppo sul piano globale dei TR, proprio l’Osservatorio per la protezione dei diritti del contribuente (OPTR - *Observatory on the Protection of Taxpayers’ Rights*, IBFD, in www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights).

⁵⁵ P. PISTONE, *The EU Charter and Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation*, in B. TERRA, P. WATTEL (eds.), *European Tax Law*, 7^a ed., L’Aja, Kluwer, 2018.

⁵⁶ J. KOKOTT, P. PISTONE, R. MILLER, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2020, da p. 471 e ss.

⁵⁷ Tra i quali, in particolare: *Access to documents; Right to be Heard; Right to Judicial Protection; Rights in Cross-Border Situations e Alternative Dispute Resolution* (con particolare riferimento al ruolo degli Ombudspersons).

⁵⁸ Ossia: *The Principle of Equality; Right to Data Protection; Rights of Intermediaries e Property Rights*.

⁵⁹ Legge 27 luglio 2000, n. 212, *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*. Art. 1, *Principi generali*. “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”.

tato comunque una disattesa applicazione⁶⁰. In molti casi, una vera e propria violazione da parte del legislatore stesso e un non adeguato riconoscimento sul piano della giustizia costituzionale italiana⁶¹.

Sul piano internazionale, invece, tali principi, oltre che stabiliti nell'ordinamento giuridico internazionale, sono stati sempre più invocati e applicati dai tribunali internazionali⁶²: ma ciò che pare oramai condiviso è l'imprescindibilità di una loro applicazione anche al contesto tributario quali criteri guida dello stesso giudizio.

Si tratterebbe semplicemente di tradurre, mettendole in atto, le istanze del c.d. *Transformative constitutionalism* quale *post-liberal combination* tra *transformation* e *constitutionalism*⁶³: nel panorama mondiale, questa concezione del costituzionalismo dà, infatti, voce empirica alle istanze di tutela giurisdizionale sostanziale delle democrazie contemporanee. Di questo “*permanent ideal concerning openness to other, a commitment to inclusive, democratic dialogue, and a sharing of responsibility of transformation between all three branches of government (...) in partnership with a vibrant, independent civil society*”⁶⁴, il giudice – in specie quello tributario – è l'elemento caratterizzante. È in capo a lui la responsabilità di operare per quel “*long-term project of constitutional enactment, interpretation and enforcement committed*” non più, oramai, relegato a quegli ordinamenti che sono risultati esponenti, storicamente, di una epocale “transizione costituzionale”⁶⁵.

⁶⁰ Relazione sul tema “*Taxpayers Rights: a Constitutional Perspective. The Italian TBOR 15 years on 'at the top of the world'. But what about effectiveness?*”, G. TIEGHI, *Inaugural International Conference on Taxpayer Rights*, 18-19 novembre 2015, National Archives, Washington DC, in taxpayerrightsconference.com/2015-conference-materials/ e www.taxpayerrightsconference.com/agenda/.

⁶¹ *Ex multis*: recentemente, S. PADULA, *Statuto del contribuente, quel cambio culturale che è mancato dopo la Carta*, 1 agosto 2020, in www.ilsole24ore.com.

⁶² ILC, M. VAZQUEZ BERMUDEZ, *Special Rapporteur, First Report on general principles of law*, UN Doc. A/CN.4/732, 5 aprile 2019; M.C. BASSIOUNI, *A Functional Approach to “General Principles of International Law”*, in *Michigan Journal of International Law*, n. 11/1990, p. 768 e ss.

⁶³ M. RAPATSA, *Transformative Constitutionalism in South Africa: 20 years of Democracy*, in *Mediterranean Journal of Social Sciences*, vol. 5, n. 27, Dec. 2014, p. 890. Sul tema, *ex multis*: K. KLARE, *Legal Culture and Transformative Constitutionalism*, in *South African Journal on Human Rights*, n. 14/1998, pp. 146-188.

⁶⁴ Sono le parole dell'emerito *Chief Justice* della Corte costituzionale sudafricana Pius Langa, che definiscono questo nuovo orientamento (ora in P. LANGA, *The Challenges facing Transformative Constitutionalism in South Africa*, *Prestige Lecture delivered at Stellenbosch University*, 9 ottobre 2006, in *17 Stellenbosch Law Review*, p. 351).

⁶⁵ G. DE VERGOTTINI, *Presentazione*, in F. BIAGI, *Corti costituzionali e transizioni democratiche. Tre generazioni a confronto*, Bologna, il Mulino, 2016, p. 10.

Si tratta, in definitiva, di porre le premesse per un avanzamento della trasformazione costituzionale attraverso il carattere di “*international prominence*” che il *transformative constitutionalism* esprime e a cui i principi generali di diritto internazionale fanno capo. È quella prospettiva internazionale, e quei principi, che il giudice è chiamato a realizzare e ad adoperare per riporre – in linea con altri ordinamenti (di qui, la prospettiva globale) – al centro del sistema-ordinamento, non solo fiscale, la persona e i suoi valori.

È un problema di diritto sostanziale. Ma è anche una questione di metodo, per nulla secondaria. Come è stato autorevolmente ricordato, infatti, “(...) il metodo classico per identificare i principi generali è uno studio approfondito di diritto comparato, che coinvolge il maggior numero possibile di sistemi giuridici nazionali”⁶⁶.

5. *Un case-study globale e uno strumento di soft law nelle mani di giudici (davvero) terzi e imparziali: l’OPTR*

Il ‘coinvolgimento’ che si è menzionato è, operativamente, proprio ciò che caratterizza l’esistenza stessa dell’*IBFD Observatory on the Protection of Taxpayer Rights (OPTR)*⁶⁷. Attraverso la collaborazione di National Reporters⁶⁸, l’OPTR agisce in vista della c.d. *global compliance*: nello specifico, “*identifies principles, minimum standards and best practices for the effective protection of taxpayers’ rights. It allows for the permanent monitoring of global compliance with such minimum standards and their amendment and development in different regions of the world*”⁶⁹.

È dunque evidente che, proponendo una prospettiva *taxpayer-centered* – esito non scontato di un lungo e faticoso processo (anche globale) di superamento della prospettiva *State-centered* - le indicazioni/linee guida che ne derivano trovano un significativo e sfidante prontuario di

⁶⁶ J. KOKOTT, P. PISTONE, R. MILLER, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, cit., p. 466.

⁶⁷ “The OPTR is a neutral platform for impartial academic research, responsible for the creation and management of a data-base documenting global trends in the protection of taxpayers’ rights, based on the level of compliance with the 87 practical benchmarks identified by Baker and Pistone at the 2015 IFA Congress”: OPTR, sito ufficiale, in www.ibfd.org.

⁶⁸ “The OPTR seeks to identify and document global developments and trends in the practical protection of taxpayers’ rights from a dynamic perspective, through an annual survey, answered by national teams of experts from more than 40 countries around the world”: OPTR, sito ufficiale, cit.

⁶⁹ OPTR, sito ufficiale, cit.

“*general practice accepted as law*”, utile per i giudici tributari di tutto il mondo.

Sul piano operativo, ciò è dimostrato sia dalla facilità di reperimento *online* di tutti i dati, sia dalla cadenzata periodicità degli *Annual OPTR Yearbooks* che garantiscono una ‘fotografia’ sempre aggiornata sullo stato dell’arte⁷⁰. Alla luce di ciò, proprio in vista dell’utilizzo concreto di queste informazioni, è bene sottolineare che l’obiettivo che ci si pone con questo lavoro sul piano internazionale – che parte dalle specifiche di ogni ordinamento che vi partecipa, dunque in prospettiva *glocal*⁷¹ – è proprio “*to generate proposals to contribute with possible solutions to the practical problems faced by the safeguarding of taxpayers’ rights around the world*”⁷².

Sul piano teorico, d’altro canto, l’utilità per i giudici è insita nella *mission* stessa dell’OPTR. Coniugando le verifiche e le ricerche dei singoli ordinamenti che vi partecipano attraverso i propri *National Reporters*⁷³, si pone in essere una vera e propria operazione culturale. E ciò, non solo per l’inclusione della *soft law* nel panorama giuridico fiscale e per la conseguenziale definizione di nuovi parametri (quali la *fairness* o la *trust*⁷⁴ nel rapporto contribuente e fisco) decisivi per l’implementazione

⁷⁰ Per dare un’idea, come ogni anno, i *National Reporters* di ogni Paese hanno a disposizione il piano di lavoro (due piattaforme di questionari) a partire da ottobre dell’anno in corso, in vista dell’invio previsto a metà gennaio dell’anno successivo. In questo modo, il *IBFD Yearbook on Taxpayers’ Rights 2022* sarà pronto e presentato in occasione della *8th International Conference on Taxpayers Rights (ICTR)*, a maggio 2023 in taxpayer-rights.org/international-conference/ (v. nota 41).

⁷¹ G. TIEGHI, *Città, diritti umani e tutela glocal*, in *federalismi.it - Focus Human Rights* n. 2/2019.

⁷² OPTR, sito ufficiale, cit.

⁷³ Nel dettaglio, la prima parte del lavoro riguarda la c.d. *Country Practice*, mentre la seconda i c.d. *Standards of Protection*. Nella prima, i *National Reporters* sono chiamati a fornire informazioni sui miglioramenti operativi nella prospettiva giuridica domestica, con riferimento alle procedure e alle garanzie previste in connessione con i diritti del contribuente in 82 diverse situazioni. Nella seconda, l’obiettivo è documentare sugli sviluppi occorsi nell’anno precedente con riferimento a 57 *minimum standards* e 44 *best practices*, distribuiti in 86 parametri di riferimento. Per quanto riguarda il metodo, se nell’analisi della prima parte la risposta deve essere esclusivamente assertiva (Yes/No), la seconda prevede un “*impartial, non-judgmental summary*” degli “eventi” dell’anno precedente (tra cui, in particolare, legislazione adottata, linee guida amministrative e circolari emesse, casi giurisprudenziali e prassi fiscali-amministrative) il cui esito deve coincidere con la rappresentazione definitiva di un giudizio di “*a step towards/a step away*” dalla “*practical implementation of the given minimum standard/best practice*” del proprio ordinamento.

⁷⁴ E, in una prospettiva più ampia, si rinvia al *2022 OECD Trust Survey Report* che “*presents the main findings of the first OECD cross-national survey of trust in government and public institutions, representing over 50,000 responses across 22 OECD countries*” tra cui, si nota l’assenza dell’Italia tra i Paesi partecipanti: OECD, *Building Trust to Reinforce Demo-*

dei fattori che possono influenzare la *tax compliance*⁷⁵ sul piano mondiale. Piuttosto, soprattutto perché, a partire dal 2015⁷⁶, gli esiti dei vari Rapporti annuali mirano principalmente a contribuire al più ampio progetto di “*secure an effective ex ante protection on the basis of the general principles of law common to various legal systems and the specific principles relevant to tax matters*”⁷⁷.

In questo modo, i Rapporti nazionali danno voce ad un vero e proprio dialogo, strutturato in due fasi. Un dialogo, con matrice ascendente, che inizia tra diversi interlocutori del medesimo ordinamento e che sfocia in una rete tra diversi ordinamenti. Un contesto in cui il giudice può acquisire un ruolo decisivo, ma ad una condizione: che il dialogo sia inteso quale “sinonimo di ‘confronto creativo’, che ‘tiene sempre aperte le vie della collaborazione’; di ‘confronto’ finalizzato ‘a una conclusione, a una decisione operativa’”⁷⁸.

cracy: Key Findings from the 2021 OECD Survey on drivers of Trust in Public Institutions, in www.oecd.org/governance/trust-in-government/.

⁷⁵ Di particolare interesse sono gli studi sperimentali che sono giunti ad individuare i parametri di misurazione della *tax compliance*, proprio nella prospettiva delle implicazioni costituzionali (sul tema, G. TIEGHI, *Fiscalità, compliance e Stato costituzionale*, in *Federalismo fiscale*, n. 1-2/2013). Sulla scorta di tali studi, chi decide, non può non tener conto che tra le “*three dimensions that are known to influence tax compliance and the tax assessment process*”, ossia *procedural fairness*, *interpersonal fairness* e *informational fairness*, si è rilevato che “*rights classified as interpersonal or informational fairness were significantly underweight relative to procedural fairness*”. Al contrario, è stato empiricamente dimostrato che sono proprio questi diritti – posti a salvaguardia della tutela sostanziale dell’individuo o della persona giuridica – i più importanti e decisivi aspetti della c.d. *service relationship* tra fisco e contribuente. Alcuni studi, in particolare, partendo dal caso canadese, suggeriscono proprio di “*give greater consideration to interpersonal fairness and informational fairness when constructing*” – ma qui si aggiunge, anche in sede di interpretazione – “*taxpayer charters, and in particular, identify other aspects of interpersonal fairness that could be incorporated into taxpayer charters*” (J. FARRAR, *An Empirical Analysis of Taxpayers’ Fairness Preferences from Canada’s Taxpayer Bill of Rights*, in *Journal of Accounting and Taxation*, vol. 7 (5), May 2015, p. 78) non solo da parte del legislatore ma, soprattutto, nell’attività interpretativa del giudice che, quelle Carte, ha il compito di rendere effettive.

⁷⁶ Data della (prima) *Inaugural International Conference on Taxpayer Rights*, del primo anno in cui l’*International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Observatory on the Protection of Taxpayers Rights* ha cominciato a documentare lo sviluppo dei TR nel mondo sulla base di *standards* minimi di protezione giuridica sviluppati dogmaticamente nell’ambito dell’IFA (P. BAKER, P. PISTONE, *The Practical Protection of Taxpayers’ Rights*, in *IFA Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100B, 2015).

⁷⁷ J. KOKOTT, P. PISTONE, R. MILLER, *Public International Law and Tax Law: Taxpayers’ Rights*, in *Georgetown Journal of International Law*, vol. 52:2, 2021, da p. 381.

⁷⁸ M. BERTOLISSI, *Pensare le istituzioni come il bene comune*, in D. PESOLE (a cura di), C.A. CIAMPI, *Dizionario della Politica*, Milano, Il Gazzettino del Nordest, p. 8.

Se così sarà, i giudici di ogni Paese possono già avere a disposizione importanti e aggiornati strumenti, o – che dir si voglia – nuove ‘frece al loro arco’: “porsi in questa prospettiva” di dialogo, si è sottolineato, “significa accettare, implicitamente ma chiaramente, l’idea che le istituzioni sono il campo nel quale sorgono, si sviluppano e si contrappongono relazioni umane, che via via costruiscono e definiscono rapporti permeati di valori (...)”⁷⁹. Tale approccio è decisivo non solo nella prospettiva giuridica di *soft law* ma – e ciò non è per nulla secondario – anche per il processo in atto di definizione giuridico-linguistica⁸⁰ di una *global language* (i.e. il *global English*)⁸¹ in materia di diritti del contribuente.

6. Potenzialità per nuovi scenari di giustizia fiscale contemporanea

Se, anche alla luce di quanto suesposto in termini di prassi e di iniziative⁸² di stampo internazionale, risulta comprovato che il diritto pubblico comparato nasce e si sviluppa “come disciplina protesa alla ricerca della libertà” nel senso che “può servire per progredire, per innovare, per tutelare di più e meglio i diritti di libertà dell’individuo”⁸³; che, inoltre, il “*comparative law is a good source of expanded horizons and cross-fertilization of ideas across legal systems*”⁸⁴, ne deriva un – pur lapalissiano, ma decisivo – imperativo: mettere in campo, sul piano istituzionale globale, le indiscusse potenzialità che il giudice tributario può far fruttare

⁷⁹ ID., cit., p. 8.

⁸⁰ A. BARAK, *The Judge in a Democracy*, cit., e, in particolare con riferimento a: “*Formulating the Judgment and realizing the Judicial Role. The Judgment Is the Voice of the Judge*”, *Chapter eleven* (da p. 205).

⁸¹ Il tema è di specifico interesse nella prospettiva comparata (v. G. TIEGHI, *Cities, Law and Language. Going beyond Through Educational Networks*, in *DPCE Online*, n. 3/2021, spec. da p. 2963: paragrafo *Practices of CLIL: Global Education and Intercultural Language*). Ci si limita, qui, per ora, a rinviare al seminario dedicato all’“*OPTR as a Law-Linguistics case*” all’interno del Corso di ELP 2021-22 (v. nota 48).

⁸² “Questo pluralizzarsi di ordinamenti, questo riconoscere che il diritto nasce negli strati profondi della società, pluralizza le sue fonti e anche le de-tipizza, ed è vistosa la loro *impurità*, ovvia conseguenza della loro fattualità. La Repubblica, dal punto di vista giuridico, si connota dunque come una realtà squisitamente policentrica. Accanto al legislatore, la prassi con i suoi *usi* pretende una propria presenza, mentre il ceto giurisprudenziale (sapienziale e giudiziale) riacquista una voce determinante, disegnando quei *principii* che maggiormente si prestano a ordinare il movimento/mutamento del nostro tempo giuridico”: P. GROSSI, *Oltre la legalità*, Roma-Bari, Laterza, 2020, p. 26.

⁸³ T.E. FROSINI, *Diritto pubblico comparato. Le democrazie stabilizzate*, cit., p. 15 e p. 19.

⁸⁴ A. BARAK, *The Judge in a Democracy*, cit., p. 200.

per delineare nuovi scenari “*citizen-centric*”⁸⁵ di giustizia fiscale, anche nel nostro ordinamento.

E ciò può realizzarsi ad una precisa condizione. Ossia, se sarà in grado di procedere valorizzando una specifica prospettiva di matrice comparatistica: incentrata, da un lato, sullo sviluppo, da parte del giudice, di un coordinamento con gli altri rami del potere⁸⁶, oltre che sulla sua capacità di sviluppare nuovi “*judicial means*”; dall’altro, sul riconoscimento effettivo del ruolo e del valore – costituzionale, ma anche internazionale – del contribuente quale *persona* e quale centro di imputazione di diritti e doveri. Il fine? Realizzare, concretamente, la dimensione ordinamentale del principio di tutela giurisdizionale in campo economico-finanziario.

Nello specifico, per dare seguito agli studi sperimentali suesposti, egli dovrebbe dimostrarsi in grado di impersonare proprio la “*mission to bridge the gap between law and society and to protect the constitution and the democracy*”⁸⁷. In ambito fiscale, ciò significa farsi portavoce di alcune precise direttrici:

1) operare nella consapevolezza che il “*comparative law can help judges determine the objective purpose of a constitution*”⁸⁸ in una logica conciliativa e cooperativa dei diversi interessi, dunque anche attraverso lo sviluppo di “*new tools*” atti a declinare in modo sempre più risolutivo l’“*interpretative theory*”⁸⁹ e, soprattutto, la “*theory of balancing (...) the weight of competing values*”⁹⁰ nella prospettiva comparata;

2) far propria la concezione della “giudizialità del diritto”⁹¹, la quale

⁸⁵ Global Government Security Network, PwC, *The New Global Imperative to Modernise Justice Systems*, in www.pwc.com/gx/en/industries/government-public-services/public-sector-research-centre/global-imperative-modernise-justice-systems.html.

⁸⁶ R.A. KATZMANN, *Judges and Legislators: Toward Institutional Comity*, Washington D.C., Brookings Institution, 1988.

⁸⁷ A. BARAK, *The Judge in a Democracy*, cit., p. 314.

⁸⁸ A. BARAK, *The Judge in a Democracy*, cit., p. 200.

⁸⁹ Sul metodo comparativo “quale quinto metodo di interpretazione”: “In tal modo”, si è precisato, “tramite la presa in considerazione di diverse esperienze culturali, si dilatano le opzioni argomentative a disposizione del giudice”: G. DE VERGOTTINI, *Diritto costituzionale comparato*, X ed., Milano, Wolters Kluwers, 2019, p. 66. Nella stessa prospettiva, e a favore di “un’argomentazione il più trasparente possibile” grazie all’utilizzo della comparazione “come strumento sempre più imprescindibile dell’agire giuridico”, si veda P. PASSAGLIA, *L’utilizzo del diritto comparato da parte della Corte costituzionale italiana. Alcuni spunti di riflessione a partire dalla giurisprudenza del periodo 2000-2021*, in *DPCE*, n. 2/2022, p. 234.

⁹⁰ A. BARAK, *The Judge in a Democracy*, cit., p. 312.

⁹¹ “(...) ossia la condizione di giudici che, rendendo giustizia, non possono non indossare la veste di interpreti e di inventori”: P. GROSSI, *L’invenzione del diritto*, cit., p. XXI.

implica una concezione del contribuente – secondo una visione ordinamentale⁹² del diritto – quale “azionista dello Stato”⁹³ e un utilizzo delle fonti di *soft law* quale espressione sia di un avanguardistico triangolo virtuoso (diritti-diritto tributario – logica compositiva-cooperativa, i.e. di *tax cooperative compliance*), sia di un oculato utilizzo di meccanismi di ADR;

3) far valere i diritti del contribuente quali espressione di diritti fondamentali, dunque da concepirsi nella prospettiva costituzionale⁹⁴: in definitiva, nell’alveo di situazioni giuridiche soggettive da collocarsi nell’ambito, già riconosciuto sul piano internazionale, dei diritti umani.

È lo stesso OPTR che, includendo la comparazione in ambito fiscale, ha confermato che “comparare non significa unificare. Consiste, piuttosto” – e ciò ha delle implicazioni dirette sul tema oggetto di questo scritto – “nel ragionare per problemi alla luce di esperienze diverse”⁹⁵. Risolvere problemi, affrontare casi. In altre parole, guardare alla realtà e rendersi disponibile a coglierne gli stimoli.

Nel “*bridge the gap*”, il giudice, in definitiva, basterebbe tenesse a mente alcuni essenziali insegnamenti. Tra questi, uno in particolare, che si ricava da una *opinion* del giudice Barak. Ancorché in materia diversa da quella fiscale, il *legal reasoning* che ne emerge si presta perfettamente a dimostrare la convinzione che quello del giudice è “*A Role That is a Mission*”. Una missione decisiva per la contemporaneità: “*Deciding these applications has been difficult for us. True, from the legal perspective, the*

⁹² F. MOSCHETTI, *Il “principio democratico” sotteso alla Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 7/8 del 2011.

⁹³ “Per essere chiari, la società politicamente organizzata non è molto diversa da una società per azioni. È azionista chi ha acquistato un’azione. Chi ha dato qualcosa. È l’azionista che vota, perché sarebbe folle che votasse chi nulla ha dato ed è estraneo alla società. L’evasore – parziale o totale: si tratterà di distinguere e graduare, non v’è dubbio – non è azionista della Repubblica, perché ha deciso di non ‘concorrere alle spese pubbliche’. Perché dovrebbe, da estraneo, ‘concorrere... a determinare la politica nazionale’ (mi esprimo con il lessico dell’art. 49 della Costituzione) e locale, se non ha ‘pagato’ il dovuto? Che titolo ha per dire la sua, per votare in assemblea se non è azionista? Conclusione. Chi non paga il tributo dovrebbe perdere l’elettorato attivo e passivo. Punto e basta”: M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, cit., p. 98.

⁹⁴ G. TIEGHI, *Taxpayers Rights: a Constitutional Perspective*, in *Federalismi.it*, n. 3/2019.

⁹⁵ M. BERTOLISSI, *Prefazione*, in G. TIEGHI, *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, cit., p. XV. E, ancora: la comparazione “(...) insomma, aiuta a progredire, ad abbandonare la fissità che comporta una pietrificazione dell’esistente”: M. BERTOLISSI, *La Laudato sì come fatto normativo*, in M. BERTOLISSI (a cura di), *Giornata di studi in ricordo di Livio Paladin, Riforme. Opinioni a confronto*, Napoli, Jovene, 2015, p. 50, nota 6.

road before us is smooth. We are, however, part of the (...) society. We know its problems and we live its history. We are not in an ivory tower. We live the life of this country. (...) The fear that our ruling will prevent us from properly dealing with (...) troubles us". "But", e questo è lo snodo cruciale, "we are judges. We demand that others act according to the law. This is also the demand that we make ourselves. When we sit at trial, we stand on trial. In deciding the law" – e ciò, vale, per ciò che si è detto finora sull'impellenza di un "new" judicial attitude con riferimento alla giurisdizione delle risorse – "we must act according to our purest conscience"⁹⁶. Quella coscienza, si badi bene, è la coscienza stessa di una nazione⁹⁷.

Non è più concesso, in conclusione, tantomeno al giudice, soprassedere all'imperativo categorico di eliminare la contrapposizione tra libertà e fisco. Per il semplice, ma fondamentale motivo che, "se l'una e l'altro fossero" (lo sono già?) "davvero in contrasto, tutte le nostre libertà sarebbero a rischio"⁹⁸. Se così non fosse, sarebbe disatteso uno dei più grandi insegnamenti di un Maestro che "ha detto di quanta attenzione vada portata alla persona"⁹⁹: ossia, che "la giustizia, in ogni sua forma, resta il primo e il più umano dei diritti costituzionalmente tutelati"¹⁰⁰.

⁹⁶ Opinion H.C. 4054/95, *Pub. Committee Against Torture in Isr. V. Gov't of Israel*, 43 (4) P.D. 817, 845; (1998-9) IsrLR 567, 606, in A. BARAK, *The Judge in a Democracy*, cit., p. 314.

⁹⁷ B. OBAMA, *I sogni di mio padre*, Milano, Garzanti, 2019, pp. 469-470.

⁹⁸ S. HOLMES, R. SUNSTEIN CASS, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, il Mulino, 2000, p. 33.

⁹⁹ M. BERTOLISSI, *Rapporto tributario e Costituzione: un appunto*, in M. BEGHIN, F. MOSCHETTI, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, G. ZIZZO (a cura di), *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, cit., p. 155.

¹⁰⁰ G. FALSITTA, *Considerazioni conclusive*, cit., p. 273.

CAROLA PAGLIARIN

LE FUNZIONI DELLA CORTE DEI CONTI: UN'EVOLUZIONE CRISI DOPO CRISI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Lo sviluppo delle funzioni di controllo della Corte dei conti dalla riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione al “pareggio di bilancio”. – 3. L'evoluzione delle funzioni giurisdizionali della Corte dei conti: verso una giurisdizione generale. – 4. Giudice contabile e scelte amministrative. – 5. Le fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria. – 6. La Corte dei conti nel quadro delle disposizioni dedicate alla ripresa economica. – 7. Considerazioni conclusive.

1. *Premessa*

Alla magistratura contabile nel nostro ordinamento è riservata una posizione centrale nelle dinamiche dell'amministrazione. Pur immutate le disposizioni costituzionali ad essa specificamente dedicate negli artt. 100 e 103 Cost., l'evoluzione delle sue funzioni ha seguito le molte riforme amministrative, rivestendo sempre un ruolo importante. Gli esiti dei processi di rinnovamento del nostro Stato però sono a tutti noti per essere stati ampiamente insufficienti, processi non di rado segnati da cambi di indirizzo e da “corsi e ricorsi storici” nelle linee di fondo sottostanti. Le norme dedicate dal legislatore ordinario alle funzioni della Corte dei conti hanno seguito questi indirizzi, anche se in modo non sempre coerente e certo privo di sistematicità. Nel tempo però una tendenza è sembrata rimanere costante: l'ampliamento delle funzioni della magistratura contabile. Un processo di espansione che ha interessato il controllo, la giurisdizione e finanche le funzioni consultive.

Non stupisce, dunque, che la Corte dei conti sia oggetto ancor oggi dell'attenzione del legislatore nel contesto delle imponenti misure per la ripresa dagli effetti della crisi pandemica e per il contrasto alle nuove crisi che stanno interessando la nostra Nazione, l'Europa e il mondo intero. Radicata, infatti, è la convinzione che per incidere sul concreto svolgersi dell'azione amministrativa si debba por mano alla disciplina dedicata alla magistratura contabile. E altrettanto salda è l'idea che le amministrazioni

siano chiamate prepotentemente ad un salto di efficienza¹ in uno scenario di mutamenti che si sono fatti via via più radicali e repentini – per una molteplicità di fattori, che vanno dalla rivoluzione delle nuove tecnologie, alle alterne fortune della globalizzazione, dalle difficoltà finanziarie a quelle sanitarie, ambientali ed energetiche –, uno scenario, purtroppo, funestato anche dal ritorno della guerra nel Vecchio Continente².

Risulta utile allora tracciare lo sviluppo del ruolo rivestito dalla Corte dei conti, sia attraverso gli arresti della giurisprudenza sia a seguito dei molteplici e caotici interventi normativi, per rinvenire fratture e continuità. Crisi dopo crisi.

2. *Lo sviluppo delle funzioni di controllo della Corte dei conti dalla riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione al “pareggio di bilancio”*

L'evoluzione dei controlli intestati alla Corte dei conti ha seguito e accompagnato lo sviluppo dell'ordinamento repubblicano. Solo per rimanere ai tempi più prossimi basti pensare al processo di rafforzamento delle autonomie locali, con la riscrittura del Titolo V Parte II della Costituzione, e alle riforme – anche costituzionali – legate alla crisi finanziaria di una decina di anni fa. Riforme, queste ultime, che hanno reso centrali i principi dell'equilibrio e del coordinamento della finanza pubblica, i quali, come è a tutti noto, hanno origine nei vincoli sovranazionali ai bilanci, imposti, a partire dal Trattato di Maastricht, per consentire la realizzazione dell'Unione Monetaria³ e che sono stati via via inaspriti proprio per salvaguardare i bilanci pubblici colpiti dalla crisi finanziaria a cui si faceva riferimento⁴.

¹ Realisticamente scettico sulle capacità rigenerative della nostra amministrazione pubblica, anche nella stagione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, M. BERTOLISSI, *Riformare la pubblica amministrazione* acqui està el busilis; Dios nos valga!, in *Federalismi.it*, n. 26/2021; Obbligato il rinvio inoltre a S. CASSESE, *Amministrare la Nazione. La crisi della burocrazia e i suoi rimedi*, Milano, Mondadori, 2023.

² Il *World Economic Forum* nel suo *Global Risks Report 2023* (in <http://www.weforum.org> al link relativo) ha messo in evidenza come i rischi globali non siano mai stati così tanti e individua la crisi climatica come la più grande minaccia a lungo termine e l'aumento del costo della vita come il rischio più immediato per l'economia globale.

³ In tema ci si limita qui a rinviare a O. CHESSA, *La Costituzione della moneta. Concorrenza, indipendenza della banca centrale, pareggio di bilancio*, Napoli, Jovene, 2016 e a F. SALMONI, *Stabilità finanziaria, unione bancaria europea e Costituzione*, Milano, Wolters Kluwer - Cedam, 2019.

⁴ Solo per ricordare alcuni limiti discendenti dal diritto euro-unitario basti pensare al Patto di stabilità e crescita del 1997, ai cosiddetti *Six Pack* e *Two Pack*, i “pacchetti” di rego-

In particolare, le regole contenute nel Trattato *Fiscal Compact* – sono state a fondamento della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, recante «Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale». La citata legge costituzionale ha, tra l'altro, sostituito l'art. 81 Cost., premesso un comma all'art. 97 Cost. rivolto ad imporre a tutte le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, di assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico e modificato gli artt. 117 e 119 Cost.⁵.

L'evoluzione delle norme che disciplinano i controlli svolti dalla Corte dei conti è stata conseguente al mutamento del quadro normativo ora descritto, pur se ha registrato qualche deficit di coerenza forse anche a seguito di una sostanziale stratificazione di disposizioni, difficilmente riconducibili ad un sistema armonizzato⁶.

lamenti e direttive volti a rafforzare il vincolo di bilancio e, conseguentemente, a fornire più incisivi parametri dei controlli finanziari. La grave situazione economica e finanziaria che ha avuto origine nel 2008 e si è tradotta nella cosiddetta crisi dei debiti sovrani del 2011 ha comportato però anche l'adozione di regole, strumenti e limiti di matrice internazionale o, comunque, esterni al diritto dell'Unione: dal cosiddetto patto *Europlus* al Trattato sulla stabilità, coordinamento e governance nell'Unione economica e monetaria (cosiddetto *Fiscal Compact*) al Meccanismo europeo di stabilità (MES). In tema E. PAPARELLA, *Il Fondo monetario internazionale nell'eurozona. La stretta condizionalità e la sovranità condizionata*, Napoli, Jovene, 2018. I vincoli di finanza pubblica sono ora oggetto di revisione. La Commissione nell'ottobre del 2022 ha presentato una proposta di riformulazione delle regole di bilancio, che vede il superamento di un insieme di regole valide per tutti gli Stati membri a favore di percorsi di "aggiustamento" per ciascuno con una interlocuzione tra Commissione e governi.

⁵ Dalla discussa costituzionalizzazione del principio dell'equilibrio di bilancio è poi seguita una copiosa legislazione, non sempre coerente con la matrice originaria: dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243 – la cosiddetta legge rinforzata di attuazione del nuovo art. 81 Cost. – alla riforma della legge di contabilità, la legge 4 agosto 2016, n. 163. In tema A. CAROSI, *Il controllo di legittimità-regolarità*, cit., in part. p. 42, nota 26. Un ruolo cruciale nell'affermare la stessa regola dell'equilibrio è stato svolto anche dalla disciplina sull'armonizzazione, materia sottratta, proprio dalla medesima legge costituzionale, dall'ambito della competenza legislativa concorrente, di cui al terzo comma dell'art. 117, e ricollocata nel novero delle competenze legislative esclusive dello Stato, di cui al secondo comma del medesimo articolo. In particolare, il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, successivamente modificato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, è stato funzionale a garantire la raffrontabilità dei bilanci, il consolidamento dei conti e l'unità economica della Repubblica. La disciplina del decreto legislativo citato è stata molto valorizzata dalla Corte costituzionale per verificare il rispetto della regola dell'equilibrio. Tra le tante, si vedano le sentenze n. 184 del 2016 e n. 274 del 2017. In dottrina ci si limita qui a rinviare a L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rivista AIC*, n. 1/2017 e T. TESSARO, *I controlli della Corte dei conti sui bilanci armonizzati degli enti locali e del Servizio Sanitario Nazionale*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2022.

⁶ La dottrina che mette in evidenza questi elementi di complessità è copiosissima. Ci si limita qui a rinviare a G. COLOMBINI, *Il "nuovo" sistema dei controlli della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali. Spunti di riflessione*, in *Riv. Corte conti*, n. 3-4/2015, pp. 588 ss.;

Sia a livello costituzionale che di legislazione ordinaria, del resto, si è assistito ad un mutare di indirizzo nel volgere di pochi anni, soprattutto a seguito della già evocata crisi finanziaria che ha visto la nostra Nazione tra le più colpite d'Europa. Va ricordato che a partire dagli anni Novanta del Novecento e poi nel periodo immediatamente successivo, dedicato all'attuazione della riforma del Titolo V, Parte II, Cost. del 2001, l'ordinamento italiano ha conosciuto una forte valorizzazione dell'autonomia degli enti autonomi territoriali, che implicava anche il ridimensionamento dei controlli, specie di quelli preventivi di legittimità sugli atti. In questi termini si inserisce, del resto, l'abrogazione delle disposizioni degli artt. 125, comma 17, e 130 Cost.⁸, dedicate ai controlli, rispettivamente, sugli atti amministrativi delle Regioni e sugli atti degli enti locali. La riduzione del perimetro del controllo preventivo di legittimità – che ha interessato, peraltro, anche quello esercitato sugli atti del Governo – è stato però accompagnato da un rafforzamento delle funzioni giurisdizionali della Corte dei conti e dall'introduzione del controllo sulla gestione, ad opera dell'art. 3, comma 4, della legge n. 20 del 1994, intestato alla medesima magistratura. Tuttavia, del controllo sulla gestione, in particolare, si metteva in evidenza il carattere essenzialmente collaborativo, carattere che serviva anche a garantire una compatibilità del medesimo controllo con l'autonomia di Regioni ed enti locali, come ha affermato tempestivamente la stessa Corte costituzionale a partire dalla sentenza n. 29 del 1995. Nell'ambito delle disposizioni dettate dal legislatore per adeguare l'ordinamento della Repubblica alla citata modifica del Titolo V è stata introdotta, dall'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, anche una specifica funzione consultiva delle Sezioni regionali della Corte dei conti in favore degli enti locali e delle Regioni nella materia della contabilità pubblica⁹.

Il quadro di favore verso le autonomie regionali e locali e l'accentuata attenzione ai profili di efficienza dell'azione amministrativa, piuttosto che di legittimità degli atti, che avevano portato all'affermarsi del controllo collaborativo sono però presto evoluti, ancor prima di essere arrivati ad una compiuta attuazione.

N. MASTROPASQUA, *Il nuovo sistema dei controlli e il ruolo della Corte dei conti*, in *Riv. Corte conti*, n. 1-2/2014, pp. 387 ss.

⁷ Ad opera dell'art. 9 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, recante "Modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione".

⁸ Abrogazione determinata ugualmente dall'art. 9 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, già citata.

⁹ Cfr. art. 7, comma 8, legge 5 giugno 2003, n. 131.

Infatti, le logiche dei vincoli di finanza pubblica, rafforzatisi dopo la crisi finanziaria del 2011 con un fondamento costituzionale, hanno portato il legislatore a prevedere – per renderle effettive – un irrobustimento dei controlli sulla gestione amministrativa ed economico-finanziaria, nonché, successivamente, di quelli di legittimità e regolarità dei conti.

Questo processo di valorizzazione dei controlli finanziari sulle amministrazioni regionali e locali è culminato nel decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174¹⁰, con cui si è, tra l'altro, previsto il giudizio di parificazione sui rendiconti delle Regioni a statuto ordinario. Il citato decreto ha mutato sensibilmente il quadro, attribuendo alle pronunce delle Sezioni regionali di controllo connotati conformativi, con esiti di natura interdittiva, o addirittura sanzionatori¹¹.

Il sistema dei controlli intestati alla Corte dei conti disegnato dal decreto-legge n. 174 del 2012 sembrava aver accantonato la centralità del controllo successivo sulla gestione, come modello collaborativo. Ciò nella constatazione della poca incisività di quest'ultimo, per una molteplicità di ragioni, forse più culturali e di contesto istituzionale che di vera intrinseca insufficienza. Il legislatore ha preferito, comunque, affidare il rispetto delle regole sugli equilibri di finanza pubblica ad un controllo più penetrante, che non si limitasse ad un referto volto a stimolare comportamenti autocorrettivi da parte delle amministrazioni. La Corte costituzionale, dal canto suo, in una pluralità di articolate pronunce, ha valorizzato il ruolo assunto dalla Corte dei conti in questo contesto normativo quale presidio del bilancio, inteso come “bene pubblico”¹².

Successivamente, anche il disegno dei controlli intestati alla Corte dei conti è stato inevitabilmente inciso dall'avvento della pandemia di

¹⁰ Convertito, con modificazioni, nella legge 7 dicembre 2012, n. 213.

¹¹ Per un quadro dello sviluppo di questi nuovi controlli accanto a quelli precedentemente previsti cfr., per tutti, M. CECCHETTI, *Il “sistema” dei controlli di legittimità-regolarità dei conti delle Regioni e delle Province autonome nella dialettica tra collaborazione interistituzionale ed effetti cogenti e conformativi sull'autonomia degli enti controllati*, e G. RIVISECCHI, *Oltre i controlli di legittimità-regolarità dei conti? Controlli sulla gestione, controlli concomitanti e altri controlli sulla finanza territoriale*, entrambi in *Federalismi.it*, n. 28/2022, rispettivamente, pp. 76 ss. e 128 ss.

¹² Ci si limita qui a rinviare a A. CAROSI, *Il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali anche alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in F. CAPALBO (a cura di), *Il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2018, pp. 15 ss. e a M. LUCIANI, *La “giurisprudenza Carosi”*, in G. COLOMBINI (a cura di), *Scritti in onore di Aldo Carosi*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2021, pp. 571 ss., specialmente pp. 577 ss.

Covid-19 e dagli interventi legislativi assunti per contrastare gli effetti economici negativi che ne sono conseguiti¹³.

Con questa prospettiva l'art. 22 del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76 ha previsto l'utilizzo del controllo di cui all'art. 11, comma 2, della legge 4 marzo 2009, n. 15, cosiddetto "concomitante", per «accelerare gli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale». La disposizione prevede che la Corte dei conti possa effettuare controlli su «gestioni pubbliche statali in corso di svolgimento» – il che spiega l'uso dell'appellativo "concomitante" – ed individua due gruppi di possibili situazioni patologiche da rilevare e le relative conseguenze.

In primo luogo la Corte dei conti, qualora accerti «gravi irregolarità gestionali» ovvero «gravi deviazioni da obiettivi, procedure o tempi di attuazione» stabiliti da norme o da direttive del Governo, ne individua, in contraddittorio con l'amministrazione, le cause e provvede a darne comunicazione al Ministero competente, che può anche disporre con decreto la sospensione dell'impegno di somme stanziare sui pertinenti capitoli di spesa. La seconda ipotesi prevista riguarda l'accertamento di «rilevanti ritardi nella realizzazione di piani e programmi, nell'erogazione di contributi ovvero nel trasferimento di fondi». In questo caso la Corte ne individua, in contraddittorio con l'amministrazione, le cause, e ne dà comunicazione al Ministro competente. Entro sessanta giorni l'amministrazione competente adotta i provvedimenti idonei a rimuovere gli impedimenti, a meno che il Ministro non sospenda il termine ovvero comunichi sia al Parlamento sia alla Presidenza della Corte dei conti le ragioni che impediscono di ottemperare ai rilievi formulati.

Il comma 3 dell'art. 11 della legge n. 15 del 2009 ha poi previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possano svolgere il controllo concomitante nei confronti delle gestioni pubbliche regionali e degli enti locali.

Al di là di alcuni profili di disciplina specifica, per altro sostanzialmente non innovativi, il controllo concomitante è fatto generalmente rientrare nell'alveo dello schema del controllo sulla gestione, disciplinato dalla legge n. 20 del 1994¹⁴. Quest'ultima fonte prevede, infatti, che la

¹³ In tema sia consentito rinviare a E. MINNEI, C. PAGLIARIN, *Il controllo concomitante della Corte dei conti per l'accelerazione degli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia*, in *Riv. giur. urb.*, n. 4/2021, pp. 1095 ss.

¹⁴ Corte conti, Sez. riunite in sede di controllo, 24 luglio 2009, n. 29. Sottolineano la riconducibilità del controllo concomitante nella fattispecie generale del controllo sulla gestione. In tema, recentemente, G. RIVOCCHI, *La Corte dei conti ai tempi del "Recovery plan"*:

Corte dei conti invii relazioni alle assemblee rappresentative, anche in corso di esercizio¹⁵, e che lo stesso organo di controllo possa svolgere osservazioni agli enti in qualsiasi momento¹⁶.

L'esito del controllo in discorso, come si è già detto, non si è dimostrato particolarmente incisivo e il controllo concomitante, a dire il vero, non ha trovato nemmeno una compiuta applicazione¹⁷.

Del resto, se si guarda nello specifico all'art. 22 del decreto-legge n. 76 del 2020 si può agevolmente notare come, dopo aver richiamato espressamente il controllo di cui all'art. 11, comma 2, della legge n. 15 del 2009, la disposizione non faccia alcun riferimento alle procedure di responsabilizzazione del Ministro ivi richiamate, ma, al contrario, disponga che la Corte dei conti, in caso di accertamento di «gravi irregolarità» ovvero di «rilevanti e ingiustificati ritardi nell'erogazione di contributi», ne dia immediata trasmissione all'amministrazione competente «ai fini della responsabilità dirigenziale» di cui all'art. 21, comma 1, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. L'art. 22 collega, dunque, l'esito del controllo alla responsabilità dirigenziale ed è questa la vera novità posta sul punto dal decreto-legge n. 76 del 2020.

Una responsabilità quella da ultimo evocata il cui accertamento, come è noto, attiene al sistema dei controlli interni ai quali compete anche la valutazione della *performance* individuale ed organizzativa relativamente al raggiungimento o meno degli obiettivi e che, semmai, può coinvolgere la Corte dei conti nell'ambito del controllo sul funzionamento dei controlli interni¹⁸.

Al di là di questi elementi critici, va osservato che il controllo concomitante, richiamato dall'art. 22 del decreto-legge n. 76 del 2020, ai commentatori è subito apparso utilizzabile anche nella fase attuativa del PNRR, atto riconducibile ai «principali piani, programmi e progetti relativi agli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale» a cui la medesima norma fa riferimento, e che certamente richiede un costante

quale ruolo tra responsabilità amministrativa-contabile, semplificazioni e investimenti, in *Federalismi.it*, n. 20/2021; G. COLOMBINI, *I decreti semplificazione e rilancio alla luce dei principi generali di contabilità pubblica ovvero dei falsari di parole*, in *Federalismi.it*, n. 8/2021; V. TENORE, A. NAPOLI, *Studio sui controlli affidati alla Corte dei conti*, Napoli, ESI, 2020, p. 153.

¹⁵ Art. 3, comma 4, legge 19 gennaio 1994, n. 20.

¹⁶ Art. 3, comma 6, legge 19 gennaio 1994, n. 20.

¹⁷ Come osservano G. D'AURIA, *Tecniche e strumenti del controllo sui risultati: materiali da un corso di formazione*, in *Riv. Corte conti*, n. 3-4/2017, pp. 581 ss. e G. COLOMBINI, *I decreti*, cit.

¹⁸ In questi termini G. COLOMBINI, *I decreti*, cit.

monitoraggio sulla realizzazione delle linee di intervento dei programmi e sul tempestivo e corretto impiego delle risorse¹⁹.

Il legislatore nel dettare la *governance* del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza italiano ha però preferito richiamare il generale strumento del controllo successivo sulla gestione con alcune limitate disposizioni specifiche. Il decreto-legge n. 77 del 2021, infatti, prevede un articolato sistema di controllo, *audit*, anticorruzione e trasparenza in cui è decisivo il controllo sulla gestione svolto dalla Corte dei conti²⁰, incaricata delle valutazioni di economicità, efficienza ed efficacia circa l'acquisizione e l'impiego delle risorse finanziarie provenienti dai fondi del PNRR. Un controllo, quest'ultimo, che si svolge, e non poteva che essere così, in cooperazione e coordinamento con la Corte dei conti europea²¹. La Corte dei conti è anche chiamata a riferire al Parlamento con una frequenza almeno semestrale sullo stato di attuazione del PNRR.

Lo stesso decreto-legge n. 77 del 2021, peraltro, ha ribadito che «gli atti, i contratti ed i provvedimenti di spesa adottati dalle amministrazioni per l'attuazione degli interventi del PNRR sono sottoposti ai controlli ordinari di legalità e ai controlli amministrativo contabili previsti dalla legislazione nazionale applicabile»²². Inoltre, l'effetto delle risorse derivanti dall'iniziativa NGEU e, più nello specifico, dal Dispositivo di ripresa e resilienza, costituirà oggetto di analisi e valutazione nell'ambito dei principali referti sulla finanza pubblica prodotti dalle Sezioni riunite in sede di controllo²³. In estrema sintesi, si può dire che nell'ambito della realiz-

¹⁹ In tema si veda A. POLICE, *La Corte dei conti garante dell'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza: l'importanza strategica del controllo concomitante*, in G. COLOMBINI (a cura di), *Scritti in onore di Aldo Carosi*, cit., pp. 759 ss.

²⁰ L'art. 7, comma 7, decreto legge, 31 maggio 2021, n. 77 stabilisce: «La Corte dei conti esercita il controllo sulla gestione di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994 n. 20, svolgendo in particolare valutazioni di economicità, efficienza ed efficacia circa l'acquisizione e l'impiego delle risorse finanziarie provenienti dai fondi di cui al PNRR. Tale controllo si informa a criteri di cooperazione e di coordinamento con la Corte dei conti europea, secondo quanto previsto dall'articolo 287, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. La Corte dei conti riferisce, almeno semestralmente, al Parlamento sullo stato di attuazione del PNRR, in deroga a quanto previsto dall'art. 3, comma 6, della legge 14 gennaio 1994, n. 20».

²¹ Sul ruolo del controllo della Corte dei conti in riferimento alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea cfr. M.T. POLITO, *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e tutela degli interessi finanziari della UE. I controlli della Corte dei conti italiana*, in G. COLOMBINI (a cura di), *Scritti in onore di Aldo Carosi*, cit., pp. 771 ss. Per un'analisi delle funzioni della Corte dei conti nella dimensione eurounitaria cfr. F. SUCAMELI, *Il giudice del bilancio nella Costituzione italiana*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, specialmente pp. 163 ss.

²² Art. 9, comma 3, decreto legge 31 maggio 2021, n. 77.

²³ Sulla permanenza di tutti i precedenti controlli, compresi quelli di legittimità-regola-

zazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza saranno sostanzialmente coinvolte tutte le funzioni di controllo della Corte dei conti.

3. *L'evoluzione delle funzioni giurisdizionali della Corte dei conti: verso una giurisdizione generale*

Le funzioni giurisdizionali della Corte dei conti, come si è sopra accennato, sono state oggetto di uno sviluppo parallelo – anche se naturalmente autonomo – a quello che ha interessato le funzioni di controllo sia attraverso l'introduzione di una normativa tendenzialmente generale sulla responsabilità amministrativa e, parzialmente, sul suo processo, a seguito delle leggi nn. 19 e 20 del 1994, sia con l'ampliarsi del perimetro della giurisdizione stessa ad opera della giurisprudenza prima e del legislatore poi, sia, infine, con la creazione di tipologie di giudizio nuove.

A quest'ultimo riguardo, va ricordato che la giustizia contabile racchiude da tempo giudizi tra loro eterogenei, tanto da renderne estremamente complessa una definizione unitaria²⁴, che vada oltre una generalissima riconduzione della materia alla sfera della contabilità pubblica e ad un suo radicamento nel comma 2 dell'art. 103 Cost. Una significativa novità è stata, dunque, l'approvazione del Codice di giustizia contabile, ad opera del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, con cui si è dato un primo ordine all'intreccio normativo e giurisprudenziale che si era sviluppato a partire da una legislazione risalente al periodo precedente alla Costituzione repubblicana e che le citate leggi del 1994 non avevano superato. Il Codice, delineando in via generale l'ambito della giurisdizione contabile, ha, per quel che ora ci interessa maggiormente, disciplinato compiutamente il giudizio relativo alla responsabilità per danno erariale, oggetto di una significativa espansione a partire dagli anni Novanta del novecento.

rità dei conti, accanto ai "nuovi" controlli sulla gestione e ai controlli-referto sull'impiego dei fondi derivanti dal PNRR si rinvia a G. RIVOSECCHI, *Dai controlli sulla "sana" gestione ai controlli di legittimità-regolarità dei conti e ritorno? Qualche dubbio e qualche proposta, anche alla luce del piano nazionale di ripresa e resilienza*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 2/2022, pp. 20 ss.

²⁴ F. FRENI, *Giustizia contabile*, in *Enc. dir. Annali*, X, 2017, p. 437. Sulla necessità di una definizione unitaria della giurisdizione contabile, per tutti, F.G. SCOCA, *Fondamento storico ed ordinamento generale della giurisdizione della Corte dei conti in materia di responsabilità amministrativa*, in *Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile (ad un decennio dalle riforme)*, Atti del LI Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, Villa Monastero, 15-17 settembre 2005, Milano, Giuffrè, 2006, pp. 37 s.

Infatti, l'ambito della giurisdizione contabile è stato al centro di un ampio dibattito dottrinale e di un inesorabile ampliamento giurisprudenziale²⁵, connotato da un progressivo allargamento sia del novero dei soggetti giudicabili dalla Corte, sia della nozione di danno risarcibile.

Innanzitutto, l'introduzione di una disciplina tendenzialmente uniforme della responsabilità amministrativo-contabile di tutti i pubblici agenti ad opera dalla più volte citata legge n. 20 del 1994 ha fatto emergere, a partire dagli arresti della giurisprudenza, la "generalità" della giurisdizione contabile, con conseguente riconoscimento a favore della Corte dei conti della giurisdizione su qualsiasi danno patrimoniale²⁶. Così la Corte di cassazione ha potuto affermare che «la Corte dei conti è il giudice 'naturale', nelle materie della contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge»²⁷.

Venendo all'ambito soggettivo della giurisdizione contabile, in particolare, si può dire che il legislatore, prima dell'introduzione della disciplina generale di cui alla legge n. 20 del 1994, ha progressivamente ampliato la giurisdizione della Corte dei conti dai dipendenti statali, a quelli degli enti pubblici²⁸, a quelli regionali²⁹, a quelli delle USL³⁰. Le Sezioni unite poi, a partire dalla sentenza 22 dicembre 2003, n. 19667, hanno superato il proprio precedente orientamento e hanno statuito la giurisdizione contabile su amministratori e dipendenti di enti pubblici economici per i fatti successivi alla legge n. 20 del 1994.

Sulla scorta dell'orientamento in tema di enti pubblici economici la giurisprudenza della Corte dei conti e la dottrina interna hanno dato una lettura ampia dei principi espressi, estendendo la giurisdizione contabile sugli illeciti degli amministratori e dei dipendenti delle società pubbliche. Il fondamento di tale estensione risiedeva, evidentemente, sulla qualificazione del danno inferto con la mala gestione della società pubblica in termini di danno erariale. Dopo una prima iniziale incertezza, la Cassazione, con la sentenza n. 26806 del 2009, ha, invece, inaugurato un orienta-

²⁵ Su cui V. TENORE, *La nuova Corte dei conti*, Milano, Giuffrè, 2018, pp. 98 ss.

²⁶ Ad eccezione delle tassative previsioni legislative che, in deroga a tale criterio generale, abbiano devoluto ad altro giudice specifiche fattispecie di danno (come la devoluzione all'a.g.o. del danno ambientale ad opera dell'art. 18 della legge 8 luglio 1986, n. 349, oggi abrogato dall'art. 318, comma 1, lett. a, del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, che riscrive le competenze giuscontabili nell'art. 313, comma 6).

²⁷ Cass. sez. un., 22 ottobre 2007, n. 22059.

²⁸ Legge 20 marzo 1975, n. 70.

²⁹ Art. 8, legge 19 maggio 1976, n. 335.

³⁰ Artt. 18, 30, 31, legge 20 dicembre 1979, n. 761.

mento volto a negare la giurisdizione del giudice contabile in queste ipotesi. La cognizione del giudice ordinario trova fondamento, in questa ricostruzione, nell'identità di posizione degli amministratori delle società pubbliche rispetto a quelli delle comuni società, identica essendo la disciplina a cui sono sottoposti, identici essendo i diritti e gli obblighi degli amministratori. Inoltre, la personalità giuridica della società rispetto all'ente o agli enti proprietari, determina un'alterità del patrimonio sociale rispetto a quello dell'ente, con la conseguenza che un *vulnus* al primo non si traduce in un *vulnus* al secondo per identità sostanziale. Tuttavia, poiché la cattiva gestione della società può tradursi in una perdita di valore della partecipazione e, dunque, in un danno all'ente, potrà configurarsi una responsabilità non dell'amministratore della società, ma del rappresentante dell'ente partecipante che omette di esercitare i diritti di socio. Questa è sempre stata considerata un'ipotesi di responsabilità erariale di cui giudica la Corte dei conti.

Le Sezioni unite, pur confermando il ragionamento svolto nella giurisprudenza di cui si è dato conto, sono però giunte ad un approdo diverso con riferimento alla giurisdizione sugli amministratori e i dipendenti delle società *in house providing*³¹. In tale quadro, è intervenuto il Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, superando il contrasto e apparentemente recependo l'approdo della Cassazione nell'art. 12 del d.lgs., n. 175 del 2016.

Dal testo, molto involuto, della disposizione citata, se ne deduce che la perdita di valore della partecipazione pubblica possa esporre a responsabilità civile chi siede negli organi societari, mentre la responsabilità erariale sarebbe configurabile solo rispetto agli amministratori dell'ente socio. In caso di società *in house*, invece, anche i componenti degli organi societari rispondono per danno erariale davanti alla Corte dei conti, coerentemente all'impossibilità di ravvisare — alla luce di quanto evidenziato dalle sezioni unite della Cassazione — alterità soggettiva tra società e amministrazione socia³².

³¹ Nella sentenza 25 novembre 2013, n. 26283 per stabilire la sussistenza o meno della giurisdizione del giudice contabile, la Cassazione svolge un'analisi sulla natura di questi enti. Si rileva, in particolare, la totale assenza di un potere decisionale dei suoi organi, in ragione dell'assoggettamento al potere gerarchico dell'ente pubblico. Inoltre, si evidenzia un'assenza di alterità soggettiva del patrimonio sociale rispetto a quello dell'amministrazione proprietaria. Così da aversi un patrimonio separato, ma pur sempre riconducibile all'ente pubblico.

³² E. CODAZZI, *La società in house, la configurazione giuridica tra autonomia e strumentalità*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2018; C. IBBA, *Responsabilità erariale e società in house*, in *Giur. comm.*, 2014, pp. 13 ss.; A. GIUSTI, *Giurisdizione contabile ed enti pubblici a struttura di s.p.a.: il caso delle centrali di committenza*, in *Nuova giur. civ.*, 2017, pp. 679 ss.

Per la verità, come si diceva, il testo dell'art. 12 del decreto legislativo n. 175 del 2016 è tutt'altro che piano, cosicché si sono proposte attribuzioni di significato più ampie rispetto ad una semplice codificazione degli approdi giurisprudenziali.

Lo sviluppo della giurisdizione contabile, che disegna il suo confine in ragione della natura pubblica del documento arrecato, piuttosto che dei soggetti o delle regole di condotta, ha riguardato anche la cognizione delle responsabilità di soggetti privati chiamati a concorrere alla realizzazione di programmi pubblici ritenuti strategici per lo sviluppo in termini nazionali ed europei. Ci si riferisce alla giurisdizione esercitata sugli illeciti posti in essere dai percettori di contributi pubblici, che non attuino gli obiettivi previsti. La Cassazione, infatti, afferma ormai con costanza che tra la pubblica amministrazione che eroga il contributo e il privato che lo riceve si instaura un rapporto di servizio³³.

Queste ipotesi di responsabilità e il relativo ambito di giurisdizione sono di estremo rilievo, se si pensa al peso dei fondi europei in settori fondamentali come l'agricoltura o la ricerca, e che oggi diventa centrale nella prospettiva dell'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza con le relative ingenti risorse messe a disposizione.

4. *Giudice contabile e scelte amministrative*

Alla tendenza espansiva del perimetro oggettivo e soggettivo della giurisdizione contabile si è associato un sindacato sui comportamenti non di rado penetrante, il che ha determinato la necessità di individuare la linea di confine rispetto alla riserva di amministrazione. In realtà, il legislatore ha posto un esplicito divieto al sindacato della Corte dei conti sul merito delle scelte discrezionali. O, meglio, ha espressamente richiamato la vigenza del principio, dandone per acquisita la sussistenza, come risulta in modo chiaro dal tenore letterale dell'art. 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20.

Tuttavia, i giudici contabili e le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno da tempo univocamente evidenziato i "limiti del limite" della insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali.

³³ Cfr. sentenze n. 20434 del 2009 e n. 1774 del 2013. Tra le più recenti, Cass. sez. un., 16 maggio 2019, n. 13245; Cass. sez. un., 4 ottobre 2019, n. 24858 e Cass. sez. un., ord. 11 marzo 2020, n. 7009; Cass. sez. un., nn. 6462 e 8848 del 2020 e Cass. sez. un., n. 30527 del 2019.

In particolare, hanno sottolineato che la discrezionalità dell'amministratore nell'individuare la soluzione più idonea a realizzare nel caso concreto l'interesse pubblico può dirsi legittimamente esercitata solo in quanto risultino osservati i criteri informativi dell'*agere* della pubblica amministrazione, come dettati in via generale dall'art. 97 Cost. e codificati dall'art. 1, comma 1, della legge n. 241 del 1990, quanto a «economicità, efficacia e pubblicità», e dall'art. 1 d.lgs. 286 del 1999³⁴.

La rispondenza in concreto delle scelte degli amministratori a questi criteri è soggetta al controllo di giuridicità sostanziale della Corte dei conti, in quanto si tratta di criteri che, travalicando la «riserva di amministrazione» (intesa come preferenza tra alternative, nell'ambito della ragionevolezza, per il soddisfacimento dell'interesse pubblico), rientrano nella legittimità e non nella mera opportunità dell'azione amministrativa.

I criteri di economicità ed efficacia assumono rilevanza sul piano della legittimità dell'azione amministrativa e consentono, in sede giurisdizionale, un controllo di ragionevolezza sulle scelte della pubblica amministrazione.

Il controllo di ragionevolezza deve permettere la verifica della completezza dell'istruttoria, della non arbitrarietà e proporzionalità nella ponderazione e scelta degli interessi, della logicità e adeguatezza della decisione finale rispetto allo scopo da raggiungere³⁵.

I criteri di giudizio adottati dal giudice contabile in ipotesi di esercizio della discrezionalità amministrativa sono stati oggetto di rilievi critici secondo linee di ragionamento sostanzialmente comuni. Si è osservato, ad esempio, che nei giudizi innanzi alla Corte dei conti, aventi ad oggetto attività di esercizio del potere discrezionale, «la mancanza di un qualsiasi parametro *'esterno alla coscienza del giudice'* (...) *di fatto* ha quasi reso quei giudizi assolutamente liberi. Soprattutto, ne vanifica la *esemplarietà* rispetto all'ambiente di amministrazione»³⁶.

³⁴ In questi termini, ad esempio, anche Cass. sez. un., nn. 6462 e 8848 del 2020 e Cass. sez. un., n. 30527 del 2019.

³⁵ Cass. sez. un., nn. 6820 del 2017; 30419 del 2018; 3159 del 2019.

³⁶ C. DE BELLIS, *Danno pubblico e potere discrezionale*, Bari, Cacucci, 1999, p. 454, il corsivo è nel testo. Si sa che gli stessi limiti del sindacato del giudice amministrativo sull'attività discrezionale sono stati e sono continuamente oggetto di riflessioni scientifiche volte ad individuare il difficile equilibrio tra il rafforzamento delle garanzie dell'individuo e la necessità di evitare improprie sostituzioni del giudice all'amministrazione. La bibliografia in materia è sterminata e non può essere in questa sede richiamata. La giurisdizione del giudice amministrativo sull'attività discrezionale appare comunque sostanzialmente diversa da quella propria della Corte dei conti sulle scelte di amministratori e funzionari per natura e ampiezza.

Un ambito in cui il giudice contabile si è cimentato con maggiore difficoltà nell'applicazione di questo limite è stato quello dei giudizi sull'utilizzo di contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

Recentemente le Sezioni unite³⁷ hanno dichiarato la giurisdizione della Corte dei conti sulle richieste risarcitorie formulate nei confronti di *ex* direttori generali del Ministero dell'Economia e delle finanze sulla scorta di una ipotizzata cattiva gestione dei contratti in discorso per un danno contestato estremamente ingente, poco al di sotto dei quattro miliardi di euro. In realtà, la Corte dei conti, investita della domanda, aveva declinato la propria giurisdizione³⁸, rilevando come in sostanza fosse in contestazione la politica governativa del debito pubblico italiano e come «il Requirente finisse, di fatto, con il sostituire una propria valutazione degli interessi, per giunta postuma, settoriale e limitata ad alcuni negozi, a quella effettuata nelle opportune sedi, sulla base del quadro generale del debito pubblico dell'epoca e degli scenari probabilistici ravvisabili nel periodo»³⁹. La Cassazione, nel censurare la conclusione a cui era pervenuto il giudice contabile, ha rilevato che la domanda verteva sulla contestazione di un mancato governo di una clausola unilaterale, di una mancata adeguata valutazione degli effetti economici dell'esercizio della medesima, della non attivazione di garanzie collaterali e, infine, della inescusabile negligenza ed imperizia nella fase di chiusura e ristrutturazione dei contratti e nella valutazione del rischio finanziario.

La domanda, quindi, non esulava dalla giurisdizione contabile, posto che essa si concretava in una tipica azione di responsabilità contabile per danno erariale da *mala gestio* implicante un sindacato non già sulla scelta in sé operata dai dirigenti del Ministero bensì sui modi di attuazione della discrezionalità da essi così esercitata⁴⁰.

A seguito della riassunzione del giudizio di primo grado, sulla base di quanto statuito dalla Corte di cassazione, si è successivamente pronunciata la Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Lazio⁴¹.

La sentenza individua alcuni elementi centrali delle operazioni di sottoscrizione di strumenti finanziari derivati, sia in punto di legittimità

³⁷ Cass. sez. un., 1° febbraio 2021, n. 2157.

³⁸ Corte conti, sez. I, 7 marzo 2019, n. 50.

³⁹ Corte conti, sez. I, n. 50/2019.

⁴⁰ Cass. sez. un., n. 2157/2021; conformi: Cass. sez. un., nn. 6462 del 2020 e 9680 del 2019.

⁴¹ Corte conti, sez. giur. Lazio, 11 aprile 2022, n. 299, pubblicata con nota di A.M. QUAGLINI, *La Corte dei conti mette un primo punto al caso processuale degli strumenti finanziari derivati nella gestione del debito pubblico italiano*, in *Riv. corte conti*, n. 2/2022, pp. 216 ss.

sia in relazione alle modalità di scrutinio della congruità delle scelte amministrative da parte del giudice. Sotto il primo profilo esclude che le regole e i limiti specificamente dettati dal legislatore per gli enti territoriali possano essere estesi, in via interpretativa, all'utilizzo dei derivati da parte dello Stato. L'esito ermeneutico valorizza le profonde differenze tra i diversi livelli di governo, giustificando così l'esigenza di maggiori spazi strategici nella gestione del debito statale, non limitati alle operazioni di copertura, ma finalizzabili anche all'allungamento della scadenza del debito e al controllo della dinamica del tasso d'interesse, obiettivi funzionali ad assicurare la sostenibilità del debito pubblico⁴².

In secondo luogo il sindacato giurisdizionale sulle operazioni in derivati deve essere condotto con riguardo alla *ratio* economica delle scelte, sotto il profilo della coerenza e ragionevolezza delle stesse rispetto agli obiettivi strategici di fondo, nonché con riferimento alla compatibilità con il principio di buon andamento. Nel caso di specie il giudice contabile ha giudicato le operazioni in derivati all'interno della ristrutturazione del portafoglio del debito denominato in valuta estera coerenti con gli obiettivi di riduzione della spesa per interessi, estensione della durata e blocco, in caso di esercizio dell'opzione, del tasso ad un livello storicamente interessante. Esse, quindi, rappresentano tutte operazioni di gestione del debito pubblico connotate da una ragione finanziaria.

5. *Le fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria*

La giurisdizione della Corte dei conti si è dimostrata sempre più incisiva anche con riferimento ad ipotesi specifiche di responsabilità, intro-

⁴² Gli enti locali hanno fatto ampio uso degli strumenti di finanza cosiddetta innovativa, quali i contratti derivati, sia nella fase di gestione attiva del debito che nella fase di ristrutturazione dell'indebitamento, dimostrando di preferire gli strumenti che prevedono la corresponsione di *up front* ovvero che consentono di disporre, nell'immediato, di una liquidità aggiuntiva. Il frequente ricorso ai derivati da parte degli enti territoriali, agevolato da un iniziale periodo di sostanziale vuoto normativo, ha determinato l'intervento del legislatore, che ha disciplinato, in modo sempre più stringente, l'accesso degli enti locali al mercato dei capitali (in tema A. BENEDETTI, *L'eredità della "sentenza Cattolica" delle Sezioni unite in tema di contratti in strumenti derivati dei Comuni*, in *Riv. Corte conti*, n. 4/2022, pp. 62 ss.). Non stupisce, dunque, che una pluralità di fattispecie dannose relative all'utilizzo dei contratti in parola siano state sottoposte al giudizio della Corte dei conti. Tra le pronunce più recenti, oltre a quelle richiamate nel testo, si veda Corte conti, sez. giur. Basilicata, 20 gennaio 2022, n. 2, avente ad oggetto un'ipotesi di danno relativo alla stipulazione da parte della Regione di contratti derivati (*interest rate swap*) con intermediari bancari. La sentenza ora richiamata ha negato la sussistenza della giurisdizione contabile nei confronti di questi ultimi, pure chiamati

dotte dal legislatore prevalentemente come forme di tutela rafforzata dei vincoli di finanza pubblica, oggetto, come si è visto, delle rinnovate funzioni di controllo della magistratura contabile.

Infatti, soprattutto all'inizio degli anni duemila si è registrato un moltiplicarsi di interventi normativi contenenti fattispecie cosiddette tipizzate di responsabilità, soggette alla giurisdizione della Corte dei conti. Si tratta di ipotesi in cui alla violazione di precetti normativi specifici si riconduce direttamente la previsione di una condanna⁴³, senza che in molti casi, almeno apparentemente, sembri rilevare sia l'accertamento di un danno sia la sussistenza della colpa grave o del dolo. All'interno di questa "tendenza" possono ascriversi numerose disposizioni in cui il legislatore – per lo più attraverso lo strumento di leggi a contenuto finanziario – prevede, a carico dei pubblici agenti, delle conseguenze di carattere sanzionatorio per il mancato rispetto di regole poste a presidio degli equilibri di finanza pubblica in settori giudicati particolarmente sensibili.

A dire il vero, se si scende da una valutazione di "tendenza" ad un profilo di analisi, ci si accorge facilmente come non sia rinvenibile una sostanziale omogeneità nella struttura delle fattispecie introdotte, dato che la "tipizzazione" degli illeciti amministrativi avviene talvolta con il richiamo alla comune responsabilità erariale, mentre in altre ipotesi, invece, si manifesta nel collegare la responsabilità ad una violazione di precetti normativi, con la previsione di una sanzione che appare sganciata, almeno nel *quantum*, alla determinazione del danno.

Nel primo caso le disposizioni si limitano – a ben vedere – a ribadire la sussistenza della comune responsabilità amministrativa nella fattispecie

in giudizio dalla Procura regionale, per carenza di rapporto di servizio con l'ente, mentre ha assolto gli amministratori convenuti, non avendo riscontrato un'irragionevolezza delle scelte operate, secondo una valutazione *ex ante* dei comportamenti.

⁴³ Per un inquadramento generale delle figure si rinvia a N. RUGGERO, *Le fattispecie tipizzate e la responsabilità sanzionatoria*, in E. F. SCHLITZER, C. MIRABELLI (a cura di), *Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2018, pp. 387 ss.; M. OCCHIENA, *La fuga dall'atipicità nella responsabilità amministrativa: profili sostanziali e processuali*, in *Il diritto dell'economia*, n. 3/2017, pp. 919 ss.; S. CIMINI, *Tipizzazione dell'illecito erariale e limiti all'attribuzione del potere sanzionatorio al giudice contabile*, in *federalismi.it*, n. 23/2014; P.L. REBECCHI, *Recenti fattispecie tipizzate di responsabilità amministrativa: incremento delle tutele o trappola della tipicità?*, in *www.amcorteconti.it*; si vedano anche gli interventi al seminario organizzato dalla Corte dei conti 1-3 aprile 2008, Aula Sezioni Riunite, *Evoluzione normativa e giurisprudenziale delle ipotesi di responsabilità sanzionatoria e di altre forme tipizzate di responsabilità introdotte dall'ordinamento e affidate alla cognizione del giudice contabile*, in *www.amcorteconti.it*. A. CRISMANI, *Illeciti contabili tipici ed ipotesi sintomatiche di danno erariale*, in *Responsabilità e giurisdizione contabile (ad un decennio dalla riforma)*, Atti del LI convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 705 ss.

considerata. E, in realtà, queste norme non presentano una reale portata innovativa rispetto all'ordinamento preesistente, ma possono essere considerate forse più come semplici "norme annuncio", in quanto hanno l'unico fine di richiamare l'attenzione degli agenti sulle conseguenze di una condotta pregiudizievole per la finanza pubblica. Quale esempio di questa categoria di previsioni può essere ricordata la norma sulla ritardata trasmissione di dati sui trattamenti pensionistici, in forza della quale il responsabile del procedimento risponde a titolo di danno erariale "ove ne derivi un pregiudizio"⁴⁴.

Rientra, invece, nel secondo genere di norme di tipizzazione, ad esempio, la disposizione che prevede la nullità del contratto con il quale un ente pubblico assicura propri amministratori per i rischi connessi alla responsabilità per danni cagionati alla stessa amministrazione, derivanti dall'espletamento dei compiti istituzionali. Si stabilisce, infatti, che in caso di violazione del divieto l'amministratore che ha posto in essere il contratto di assicurazione ed il beneficiario della relativa copertura siano tenuti al rimborso, a titolo di danno erariale, di una somma pari a dieci volte l'ammontare dei premi complessivamente stabiliti nel contratto medesimo⁴⁵.

Certamente, va inclusa nelle ipotesi tipizzate di responsabilità, ma più specificatamente con carattere sanzionatorio, la previsione di cui all'art. 30, comma 15, della legge n. 289 del 2002, in materia di sanzioni nei confronti degli amministratori che abbiano deliberato il ricorso all'indebitamento per spese diverse da quelle di investimento. L'intento del legislatore era probabilmente quello di prevedere una responsabilità specifica per gli amministratori che disattendessero le disposizioni a presidio dei limiti all'indebitamento, superando le difficoltà rinvenutesi in concreto nell'individuazione e nella determinazione del danno erariale.

⁴⁴ Art. 20, commi 12 e 13, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008, n. 133. Anche la disciplina "anticorruzione" contiene diverse disposizioni che evocano la responsabilità erariale a seguito del mancato adempimento degli obblighi ivi previsti. Si vedano, ad esempio, l'art. 1, comma 12, della legge 6 novembre 2012, n. 190 ("Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione"), l'art. 46 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 ("Riordino della disciplina riguardante il diritto di accesso civico e gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni") e l'art. 15 del decreto legislativo 8 aprile 2013, n. 39 ("Disposizioni in materia di inconfiribilità e incompatibilità di incarichi presso le pubbliche amministrazioni e presso gli enti privati in controllo pubblico, a norma dell'articolo 1, commi 49 e 50, della legge 6 novembre 2012, n. 190").

⁴⁵ Art. 3, comma 59, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Sulle molte questioni sorte in ordine al giudizio relativo a questa previsione si sono pronunciate le Sezioni riunite del 27 dicembre 2007, n. 12 QM⁴⁶. Quanto al tipo di procedimento giurisdizionale che si sarebbe dovuto seguire per applicare la sanzione prevista dall'art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003), a fronte del silenzio del legislatore, è stata ritenuta applicabile la disciplina dell'ordinario giudizio di responsabilità dinanzi alla Corte dei conti. Inoltre, facendo leva proprio sul giudizio applicabile si è data risposta ad un'altra questione, quella relativa alla rilevanza dell'elemento soggettivo nelle ipotesi in parola. Le Sezioni riunite hanno affermato la necessaria dimostrazione della colpa grave o del dolo per la determinazione dell'illecito, in forza del dato letterale del disposto dell'art. 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, che così recita: "La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali"⁴⁷.

Contrariamente a quanti sostenevano sufficiente una qualsiasi colpa, seppur lieve o "lievissima", secondo i principi generali in materia di sanzioni amministrative di cui all'art. 3 della legge 24 novembre 1981, n. 689, le Sezioni riunite hanno rilevato come il legislatore nel disposto di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 20 del 1994, non avesse operato alcuna distinzione tra le diverse forme di responsabilità (di tipo risarcitorio o sanzionatorio) ed avesse, invece, stabilito espressamente che i soggetti comunque sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti – per l'uno o per l'altro titolo – siano chiamati a rispondere solo in caso di colpa grave o di dolo.

Le fattispecie sanzionatorie introdotte dal legislatore si sono però via via moltiplicate in quegli anni, cosicché le Sezioni riunite, con la sen-

⁴⁶ Corte dei conti, Sez. riunite, sent. 27 dicembre 2007, n. 12/QM, in *Riv. Corte conti*, 2007, n. 6, pp. 88 ss., con nota di G. ALBO, M. SMIRILDO, *La sanzione per la violazione del divieto di indebitamento secondo le sezioni riunite della corte dei conti: una occasione perduta*; P. SANTORO, *La responsabilità amministrativa sanzionatoria tra clausola generale e tipizzazione dell'illecito*, in *Foro amm. - CdS*, 2007, 12, pp. 3565 ss.; A. CHIAPPINELLO, *Brevissime note sulla sentenza delle Sezioni riunite n. 12 del 27 dicembre 2007/QM, concernente "questione di massima riguardante la sanzione disciplinata dall'art. 30, comma 15, l. n. 289 del 27 dicembre 2002 (legge finanziaria 2003)"*, in *Giust. amm.*, 2007, p. 1344.

⁴⁷ Il testo del comma 1 dell'art. 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20 è stato successivamente integrato per il tramite di diversi interventi normativi di cui si darà conto oltre. Tuttavia, il primo periodo riportato nel testo, sulla base del quale le Sezioni riunite hanno assunto la decisione richiamata, è rimasto immutato.

tenza 3 agosto 2011, n. 12, si sono trovate a pronunciarsi nuovamente sul tema. Nell'arresto ora citato, che pur riprende quanto già precedentemente affermato nella sentenza n. 12/QM del 2007, si scorge lo sforzo di delineare, se non un sistema, quanto meno una ricognizione e una classificazione di tutte le fattispecie normativamente previste, riconducibili al *genus* "responsabilità sanzionatoria", differenziando, poi, quelle ascrivibili alla categoria della responsabilità sanzionatoria "pura" da quelle, per così dire, "spurie".

Così vengono definite ipotesi di "responsabilità puramente sanzionatoria" quelle rispetto alle quali la norma di legge non si limita a prevedere genericamente la responsabilità amministrativa come conseguenza di determinati comportamenti, ma provvede a determinare la tipologia della sanzione o la precisa entità del pagamento dovuto, talora, fissato tra un minimo e un massimo, con conseguente impossibilità, per il giudice, di addebitare al responsabile un importo diverso. Rientrano, invece, tra le ipotesi di "responsabilità sanzionatoria spuria", quelle fattispecie nelle quali una norma di legge si limita a prevedere che una determinata condotta "determina responsabilità erariale", o espressioni simili, senza però stabilire sanzioni precise e non derogabili.

Casi, questi ultimi, nei quali ricorre una ordinaria fattispecie di responsabilità amministrativa e che si distinguono unicamente per avere il legislatore stesso qualificato la condotta come rilevante, senza possibilità per l'interprete di valutazioni difformi. Rimane ferma, però, anche in queste ipotesi, la necessità di dimostrare la presenza di tutti gli ulteriori elementi costitutivi della responsabilità per danno erariale. Dunque, oltre la sussistenza di una condotta antigiuridica tipizzata dal legislatore, la colpa grave, oppure il dolo, la produzione di un nocumento e il nesso di causa tra azione illecita ed evento dannoso.

Il già citato Codice della giustizia contabile, di cui al decreto legislativo n. 174 del 2016, ha introdotto un rito dedicato alle fattispecie sanzionatorie, tentando, dunque, di completare questo quadro piuttosto frammentario. In particolare, il Codice, agli artt. 133 e seguenti, prevede un giudizio per le ipotesi di responsabilità sanzionatoria, fattispecie che, però, delimita, rispetto al perimetro potenziale dei casi di illeciti tipizzati. Si fa, infatti, riferimento unicamente a previsioni di condotte in violazione di specifiche disposizioni per le quali sia comminata una sanzione compresa tra un minimo e un massimo predeterminato⁴⁸. Ne sono, dun-

⁴⁸ Si riporta qui il testo del primo comma dell'art. 133 del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, "Giudizio per l'applicazione di sanzioni pecuniarie": "Ferma restando la re-

que, escluse quelle fattispecie in cui il legislatore, pur descrivendo la fattispecie, rimanda alla determinazione di un danno per il riconoscimento di responsabilità. Del resto, così disponendo, il legislatore è rimasto nel solco della giurisprudenza classificatoria delle Sezioni riunite, di cui si è ora riferito.

Nel contempo, però, nel restringere l'ambito di applicazione del rito speciale alle sole fattispecie di responsabilità con sanzione pecuniaria compresa "tra un minimo e un massimo", sembrerebbe parimenti ritenerlo inapplicabile ad ipotesi non precisamente rientranti in questo schema sanzionatorio⁴⁹. Si pensi, ad esempio, alle fattispecie relative all'elusione delle norme in tema di saldo – non negativo – tra le entrate finali e le spese finali, ai sensi dell'art. 9, comma 1, legge n. 243 del 2012, che sostituisce, in pratica, il previgente patto di stabilità. La norma di cui all'art. 1, comma 481, legge n. 232 del 2016 prevede, in tale specifica ipotesi, l'irrogazione da parte delle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, di una sanzione agli amministratori e al responsabile amministrativo cui risulta imputabile la condotta elusiva: per i primi, fino ad un massimo di dieci volte l'indennità di carica percepita al momento in cui è stata commessa l'elusione, per i secondi fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali. In questa fattispecie non vengono individuati un minimo e un massimo edittale, come invece, ad esempio, avviene nell'ipotesi sanzionatoria prevista dall'art. 248 del d.lgs. n. 276 del 2000 per il dissesto degli enti locali.

L'art. 1 del Codice di giustizia contabile, la cui rubrica recita "Ambiti della giurisdizione contabile", al primo comma prevede: "[I]a Corte dei conti ha giurisdizione nei giudizi di conto, di responsabilità ammini-

sponsabilità di cui all'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, quando la legge prevede che la Corte dei conti irroga, ai responsabili della violazione di specifiche disposizioni normative, una sanzione pecuniaria, stabilita tra un minimo ed un massimo edittale, il pubblico ministero d'ufficio, o su segnalazione della Corte nell'esercizio delle sue attribuzioni contenziose o di controllo, promuove il giudizio per l'applicazione della sanzione pecuniaria".

⁴⁹ Corte dei conti, Sez. riunite, 31 luglio 2019, n. 26 si è pronunciata sulla questione della natura sanzionatoria o risarcitoria della responsabilità conseguente alla condotta omisiva del versamento del compenso da parte del dipendente pubblico indebito percettore, di cui all'art. 53, commi 7 e 7-bis, del d.lgs. n. 165 del 2001. La Corte ha affermato che essere "un'ipotesi autonoma di responsabilità amministrativa tipizzata, a carattere risarcitorio del danno da mancata entrata per l'amministrazione di appartenenza del compenso indebitamente percepito e che deve essere versato in un apposito fondo vincolato. Dalla natura risarcitoria di tale responsabilità consegue l'applicazione degli ordinari canoni sostanziali e processuali della responsabilità, con rito ordinario, previa notifica a fornire deduzioni di cui all'art. 67 c.g.c.".

strativa per danno all'erario e negli altri giudizi in materia di contabilità pubblica”, mentre il comma successivo statuisce: “[s]ono devoluti alla giurisdizione della Corte dei conti i giudizi in materia pensionistica, i giudizi aventi per oggetto l'irrogazione di sanzioni pecuniarie e gli altri giudizi nelle materie specificate dalla legge”.

La scelta del Codice sembra, dunque, inserire i giudizi aventi per oggetto l'irrogazione di sanzioni pecuniarie fuori dal perimetro dei giudizi in materia di contabilità pubblica e ricompresi, dunque, nella giurisdizione contabile grazie alla scelta del legislatore. Il che suscita delle perplessità, data la natura degli illeciti di cui al nuovo rito, illeciti che – pur nella difficoltà di una ricostruzione unitaria delle scelte compiute dal legislatore – vedono per lo più quale elemento costitutivo tipico della fattispecie la violazione di norme a presidio dei principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico⁵⁰. Norme e principi di matrice sicuramente contabile⁵¹.

Proprio in ragione di questa matrice si sottolinea, in vero, la diversità di valori e dinamiche che caratterizzano la responsabilità erariale sanzionatoria dalla responsabilità erariale risarcitoria⁵². Con la distribuzione nei due diversi commi, l'art. 1 del Codice inoltre separa nettamente – per così dire ontologicamente – i giudizi relativi a fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria rispetto ai giudizi di responsabilità amministrativa per danno all'erario.

⁵⁰ Non a caso l'art. 133 c.g.c. prevede che il ricorso per l'erogazione delle sanzioni in parola sia proposto dal Pubblico ministero o d'ufficio o su segnalazione della Corte nell'esercizio delle sue attribuzioni contenziose o di controllo. L'art. 52, comma 3, specifica che le disposizioni sull'obbligo di denuncia si applicano anche per le fattispecie che danno luogo a sanzioni pecuniarie. L'interazione tra funzioni di controllo e giurisdizione con riferimento ai profili di responsabilità è sottolineato in T. TESSARO, S. SIRACUSA, G. PIZZICONI, *L'attività di controllo delle Sezioni regionali della Corte dei conti*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2020, specialmente pp. 109 ss. e da F. LONGAVITA, S. GRASSO, *Il rito relativo a fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria*, in A. CANALE, F. FRENI, M. SMIROLDO (a cura di), *Il nuovo processo davanti alla Corte dei conti*, Milano, Giuffrè, 2021, pp. 607 ss., specialmente pp. 646 ss. Per un inquadramento di questi rapporti nella prospettiva del “controllo espansivo” al servizio dello Stato-comunità si veda V. TENORE, *Le funzioni di controllo “indirizzante” della Corte dei conti nell'ordinamento costituzionale*, in V. TENORE, A. NAPOLI, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2020, pp. 1 ss., specialmente pp. 19 ss.

⁵¹ Sull'evoluzione della contabilità pubblica in senso dinamico si veda G. COLOMBINI, *Evoluzione della contabilità pubblica e Corte dei conti*, in *Riv. Corte conti*, n. 1-2/2016, pp. 477 ss.

⁵² Così, ad esempio, F. LONGAVITA, S. GRASSO, *Il rito relativo a fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria*, cit., pp. 609 ss.

Una separazione che ritroviamo – coerentemente – nella disciplina dedicata al rito speciale. L'incipit dell'art. 133 del Codice di giustizia contabile prevede, infatti, una chiara distinzione concettuale tra le ipotesi cui alla legge n. 20 del 1994 e quelle sanzionatorie. Anzi, le due fattispecie potrebbero in concreto concorrere rispetto ad un comportamento che, violando un precetto normativo a presidio degli equilibri di finanza pubblica, sia contemporaneamente produttivo di danno⁵³. Questo naturalmente amplia ulteriormente il perimetro potenziale delle responsabilità, inserendosi nella traiettoria espansiva della giurisdizione contabile che si è inteso rappresentare.

Nella responsabilità sanzionatoria – dove la configurazione dell'illecito è funzionalizzata alla salvaguardia dei valori costituzionali che permeano la contabilità pubblica e non già specifici beni economici – non è indispensabile il verificarsi materiale del danno. Qualora però la condotta sanzionata produca un nocimento erariale si determina un concorso di responsabilità con una possibile concentrazione dell'accertamento delle due forme di responsabilità in unico processo, con rito ordinario, di cui al Titolo III, Parte II, del Codice di giustizia contabile⁵⁴.

Peraltro, dovendosi escludere l'applicazione dell'art. 1, comma 1, della legge n. 20 del 1994 alle fattispecie di responsabilità sanzionatoria

⁵³ Il che, per altro, fa sorgere una molteplicità di questioni in termini di conflitti di giudicato. Questioni che, dunque, derivano dall'aver isolato in un rito dedicato la trattazione della fattispecie di responsabilità sanzionatoria rispetto alle concorrenti ipotesi di ordinaria responsabilità per danno all'erario. La giurisprudenza delle Sezioni riunite della Corte dei conti aveva già evidenziato come le condotte anti-giuridiche dal legislatore tipizzate quali fonti di fattispecie di responsabilità sanzionatoria potessero comportare anche la realizzazione di una ordinaria fattispecie di danno erariale. Circostanza, questa, come si è visto, confermata dal tenore dell'art. 133, comma 1, che, nel disciplinare il rito speciale in parola, fa comunque salva la possibilità che sussista anche la ordinaria responsabilità di cui alla legge n. 20 del 1994. Risulta, dunque, possibile la promozione di due separati, ma concorrenti, giudizi innanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, aventi ad oggetto le medesime condotte, in un caso al fine dell'irrogazione della sanzione pecuniaria, nell'altro per l'accertamento della eventuale sussistenza di una generale fattispecie di danno erariale. Non si può così certo escludere la possibilità di un conflitto di giudicati, visto che giudici differenti vengono a conoscere di fatti concretamente identici. Il conflitto di giudicati non si produrrà nel caso in cui nel giudizio di responsabilità amministrativa per danno all'erario si giunga ad un'assoluzione per assenza o mancata prova del nocimento prodotto alla pubblica amministrazione, mentre nel parallelo giudizio speciale si arrivi ad irrogare la sanzione pecuniaria. La questione, al contrario, si porrà nel caso in cui si irroghi la sanzione, con il rito speciale, mentre nei confronti dei medesimi soggetti, nel giudizio ordinario, si assolva per assenza della imputabilità della condotta anti-giuridica.

⁵⁴ Cfr. artt. 83 ss., decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174. Cfr. F. LONGAVITA, S. GRASSO, *Il rito relativo a fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria*, cit., pp. 610 e 628 ss.

pecuniaria, si è posta la questione circa la struttura di queste ultime e, in particolare, se si sia di fronte ad una responsabilità per colpa semplice o per colpa grave, come affermato in precedenza.

Ora, se ci si attiene al tenore letterale delle disposizioni di cui agli artt. 133 ss. del Codice – che rievocano i parametri propri delle sanzioni amministrative di cui alla legge 24 novembre 1981, n. 689 – sembrerebbe doversi accedere alla prima soluzione interpretativa prospettata. In vero, il rito speciale è stato voluto proprio per affermare la responsabilità in ipotesi in cui è più insidioso e arduo il raggiungimento della prova non solo del danno – che in queste fattispecie è presunto e, comunque, irrilevante nella sua materialità – ma anche dell'elemento soggettivo, rispetto a condotte comunque di pregiudizio o di pericolo per gli equilibri finanziari. Del resto, la formula processuale concretamente è nata, sotto questo specifico profilo, per superare i limiti imposti dalla disciplina dettata per la generale responsabilità amministrativa. Così ragionando dolo e colpa grave, che sono nella responsabilità risarcitoria elementi costitutivi dell'illecito, nella responsabilità sanzionatoria dovrebbero venire in rilievo, nel relativo giudizio speciale, più propriamente per la graduazione della sanzione, che, in sé, dovrebbe presumere la semplice colpa.

A dire il vero, la ricostruzione ora delineata non si adatta con esautività alla disciplina di tutte le poliedriche fattispecie sanzionatorie tipiche. A tal proposito va segnalata l'ipotesi dettata, in tema di dissesto degli enti locali, dall'art. 248 del decreto legislativo n. 267 del 2000. Nella norma citata viene, infatti, prevista una responsabilità sanzionatoria pecuniaria, con fissazione di un minimo e di un massimo edittale, nei confronti degli amministratori e del collegio dei revisori dei conti, ove riconosciuti responsabili di aver contribuito con condotte dolose o gravemente colpose, sia omissive che commissive, al verificarsi del dissesto finanziario. Lo stesso legislatore, dunque, in questo caso limita espressamente l'area dell'elemento soggettivo rilevante, con ciò contribuendo alla frammentazione anche della categoria delle fattispecie sanzionatorie pecuniarie in ordine alla stessa struttura dell'illecito⁵⁵.

⁵⁵ Corte dei conti, Sez. giur. Abruzzo, 18 giugno 2019, n. 3 – decreto, nel giudicare di una ipotesi di cui al citato art. 248, comma 5 e 5-bis, ha rilevato come queste possano ritenersi “consumate” soltanto sussistendo tutti gli elementi propri della responsabilità amministrativa, compreso l'elemento psicologico del dolo o della colpa grave. Le argomentazioni svolte e il richiamo alle pronunce delle Sezioni riunite n. 12/QM/2007 e n. 12/QM/2011, sembrano far pensare che la ricostruzione venga svolta con riferimento a tutte le fattispecie di responsabilità sanzionatoria pecuniaria.

Il Codice è comunque coerente nel delineare un rito, nel suo complesso, spedito: si registra l'eliminazione delle forme ritenute non essenziali per il contraddittorio e la previsione dell'opzione di pagamento in misura ridotta, incentivante la deflazione del contenzioso. La celerità e la snellezza del rito non sono congeniali però all'accertamento di responsabilità e alla graduazione della colpa nel comportamento dell'agente, quale elemento costitutivo, anche negli illeciti tipizzati, a meno che il riscontro del profilo soggettivo, attraverso presunzioni e tautologie, non si trasformi in una mera clausola di stile.

Pur registrandosi profili critici, la scelta normativa è chiara nel mettere a sistema un'ulteriore categoria di ipotesi di cui è giudice la Corte dei conti, in tal modo estendendo il catalogo delle responsabilità dei pubblici agenti.

6. *La Corte dei conti nel quadro delle disposizioni dedicate alla ripresa economica*

Alla pervasività dell'illecito erariale – nel suo dilatarsi per via normativa e giurisprudenziale – e alla tendenza ad arricchire l'arco dei controlli di legittimità-regolarità sulle gestioni, soprattutto delle Regioni e degli enti locali, sembra contrapporsi oggi un indirizzo di segno opposto.

In primo luogo, la traiettoria di espansione della giurisdizione della Corte dei conti si incrocia con recenti interventi, collocati nell'ambito delle iniziative normative finalizzate alla ripresa dopo la crisi generata dalla pandemia di Covid-19, diretti piuttosto alla restrizione della responsabilità dei pubblici agenti⁵⁶.

Nello specifico non poche questioni solleva l'art. 21 del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, cosiddetto "semplificazioni", soprattutto se si guarda alle disposizioni del suo secondo comma, con cui si è circoscritta l'area dell'illecito erariale, sia pure con riferimento a condotte tenute in un ridotto arco temporale, sostanzialmente coincidente – nella prospettiva del legislatore – con la realizzazione degli interventi per la ripresa⁵⁷.

⁵⁶ Accanto alla limitazione dell'illecito erariale, di cui si riferirà successivamente nel testo, viene in rilievo – sempre in termini di restrizione della responsabilità dei pubblici agenti – la riformulazione dell'art. 323 c.p., relativo al reato di abuso d'ufficio, dettata dall'art. 23 del decreto legge 16 luglio 2020, n. 76.

⁵⁷ Sul punto, per non doversi diffondere in questa sede sulle molteplici questioni sollevate dalle disposizioni contenute nell'art. 21 del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, sia consentito rinviare a C. PAGLIARIN, *L'elemento soggettivo dell'illecito erariale nel "decreto semplificazioni": ovvero la "diga mobile" della responsabilità*, in *Federalismi.it*, n. 10/2021, pp. 182 ss.

Più piano il primo comma del citato art. 21, che non presenta il medesimo carattere transitorio di disciplina e con il quale, in sostanza, si è voluto superare una giurisprudenza – invero minoritaria – che finiva per espandere eccessivamente l'area del dolo, attribuendo allo stesso un'accezione molto ampia e indeterminata. Modificando l'art. 1, comma 1, della legge n. 20 del 1994 si è così stabilito che «La prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso».

Maggiori criticità presenta il secondo comma dell'art. 21 del decreto-legge n. 76 del 2020, che testualmente prevede: «[l]imitatamente ai fatti commessi dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 giugno 2023, la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica per l'azione di responsabilità di cui all'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata ai casi in cui la produzione del danno conseguente alla condotta del soggetto agente è da lui dolosamente voluta. La limitazione di responsabilità prevista dal primo periodo non si applica per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente»⁵⁸.

Le disposizioni ora riportate delineano un'area dell'illecito che si contrae e si espande in ragione del tempo di riferimento del comportamento tenuto, senza recare distinzioni per tipologie di attività e per qualifiche degli autori che si leghino logicamente alla *ratio* della ripresa e della crescita post-pandemica. Dunque, la contrazione della responsabilità, pensata per scongiurare la “paura della firma”, ostacolo alla realizzazione degli interventi pubblici necessari alla crescita economica, opera, invece, in modo generalizzato. Trova applicazione anche con riferimento alle condotte dei percettori di contributi pubblici, che abbiano deviato le risorse dal programma per la realizzazione del quale erano state conferite, soggetti, come si visto, alla giurisdizione contabile per ormai costante giurisprudenza.

Anche in queste ipotesi, al verificarsi di condotte attive di deviazione, solo il concorso del dolo potrebbe determinare la condanna per danno erariale, rimanendo, al contrario, non sanzionati dalla Corte dei conti i comportamenti gravemente colposi. Questi ultimi porterebbero alla pronuncia della condanna del giudice contabile unicamente di fronte alle mere omissioni o inerzie da parte dei percettori. La conseguenza è,

e Id., *La responsabilità erariale dopo il decreto “semplificazioni”*, in *Riv. giur. urb.*, n. 4/2021, pp. 1082 ss.

⁵⁸ La disposizione citata è stata modificata dall'art. 51, comma 1, lett. b) del decreto legge 31 maggio 2021, n. 77, individuando il termine finale del 30 giugno 2023 in luogo del 31 luglio 2021, come si evidenzierà più avanti nel testo.

dunque, che anche lo sviamento dei fondi per realizzare il PNRR non potrebbe più essere colpito dalla funzione risarcitoria e di deterrenza della responsabilità amministrativa giudicata dalla Corte dei conti.

Nella prospettiva di attuazione del Piano, la disposizione del secondo comma dell'art. 21 del decreto-legge n. 76 del 2020 potrebbe finire per integrare una violazione del diritto euro-unitario da cui discende il piano stesso⁵⁹ là dove determina una carenza di tutela risarcitoria e, soprattutto, di deterrenza nei confronti dei percettori privati di fondi di derivazione europea che li deviano rispetto agli scopi prefissati.

Evidentemente, all'ampio spettro delle responsabilità erariali e della giurisdizione della Corte dei conti, non ha pensato nemmeno il decreto legge n. 77 del 31 maggio 2021, che ha dilatato l'ambito temporale di applicazione della previsione citata, portando il termine finale dal 31 luglio 2021, originariamente previsto, al 30 giugno 2023. La fonte, contenente «[g]overnance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure», è, dunque, rimasta alla prospettiva del superamento della cosiddetta “paura della firma” per la realizzazione degli interventi, dimentica di una diversa dimensione delle responsabilità centrale nel sistema di attuazione del PNRR.

Al contrario, il diritto europeo impone un rafforzamento del sistema delle garanzie per la sana e corretta gestione delle ingenti risorse messe a disposizione degli Stati sulla base dei piani nazionali presentati e approvati.

In particolare, pongono l'accento sulla necessaria attenzione agli interessi finanziari dell'Unione Europea l'art. 3 del Regolamento (UE, Euratom) 2020/2092 del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 dicembre 2020, relativo a un regime generale di condizionalità per la protezione del bilancio dell'Unione e lo stesso Regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021, che istituisce il dispositivo per la ripresa e la resilienza.

Quanto al profilo del controllo sulle risorse destinate alla ripresa, si è già sottolineato come il legislatore, sia nel decreto-legge n. 76 del 2020 sia nel decreto-legge n. 77 del 2021, abbia preferito potenziare il modello del controllo sulla gestione, riportando, per così dire, in auge i tratti di collaboratività del controllo, che il decreto-legge n. 174 del 2012 aveva piuttosto sacrificato a favore di controlli di legittimità-regolarità.

⁵⁹ G. RIVOSECCHI, *La Corte dei conti ai tempi del “Recovery plan”: quale ruolo tra responsabilità amministrativo-contabile, semplificazione e investimenti*, in *Federalismi.it*, 20/2021.

Emerge, dunque, un favore verso un ruolo – nel complesso – maggiormente mite della magistratura contabile, tale da non frenare l'azione amministrativa, ma idoneo, piuttosto, ad accompagnarla e correggerla in corso di esercizio

Questa prospettiva è emersa anche in iniziative legislative – sostanzialmente coeve alle disposizioni ora commentate – contenenti modifiche alle funzioni consultive e di controllo della Corte dei conti.

L'intento – tradotto in norme di dubbia legittimità costituzionale⁶⁰ – era la riduzione del rischio della responsabilità dei pubblici agenti, coinvolgendo la magistratura contabile in valutazioni preventive in sede consultiva e di controllo. Senza entrare nel dettaglio dell'iniziativa legislativa, basti dire che il DDL S. n. 2185, prevedeva, tra l'altro, un potenziamento delle funzioni consultive con riferimento addirittura a fattispecie concrete, quali oggetto delle questioni di interpretazione delle disposizioni normative e regolamentari in materia di contabilità pubblica. Qualora gli atti gestionali fossero «pienamente conformi ai pareri resi» la gravità della colpa sarebbe esclusa, in forza di un'esplicita previsione che, del resto, ribadisce quanto affermato all'art. 95, comma 5, e all'art. 69 del Codice della giustizia contabile⁶¹. Il medesimo disegno di legge – anche nella evidenziata prospettiva di tutela degli agenti pubblici – stabiliva un potenziamento dell'attività di controllo di legittimità della Corte dei conti, già previsto per gli appalti di lavori più rilevanti, estendendolo a tutti i contratti di appalto relativi a servizi e forniture di valore superiore alla soglia comunitaria, con una riduzione dei termini per l'esercizio del controllo stesso. Disposizioni in parte analoghe a quelle dedicate alle funzioni consultive contenute nel disegno di legge ora richiamato sono state inserite nell'art. 46 della legge 23 dicembre 2021, n. 238, legge europea 2019-2020, la cui rubrica recita, significativamente, “[s]viluppo

⁶⁰ Condivisibili i rilievi critici al testo del DDL S. n. 2185, recante «Modifiche alla disciplina relativa alla Corte dei conti a tutela del corretto riavvio del Paese», formulati dal Procuratore generale della Corte dei conti nell'Audizione al Senato della Repubblica, Prima Commissione permanente - Affari costituzionali, del 2 dicembre 2021.

⁶¹ L'art. 95, comma 5, del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 espressamente prevede che “[i]l giudice, ai fini della valutazione dell'effettiva sussistenza dell'elemento soggettivo della responsabilità e del nesso di causalità, considera, ove prodotti in causa, anche i pareri resi dalla Corte dei conti in via consultiva, in sede di controllo e in favore degli enti locali, nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi”. L'art. 69 del medesimo decreto legislativo dispone che “[i]l pubblico ministero dispone altresì l'archiviazione per assenza di colpa grave ove valuti che l'azione amministrativa si sia conformata al parere reso dalla Corte dei conti in via consultiva, in sede di controllo e in favore degli enti locali nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi”.

della funzione consultiva”. La fonte in discorso, infatti, ha previsto un rafforzamento della stessa funzione consultiva, ma unicamente con riferimento alle risorse riconducibili al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, e dichiaratamente in attuazione del regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021, al fine di un efficace monitoraggio e controllo degli interventi dell’Unione europea per il periodo di programmazione 2021-2027⁶².

Si stabilisce, infatti, limitatamente alle risorse stanziato dal PNRR e ai fondi complementari al PNRR, che le Sezioni riunite della Corte dei conti in sede consultiva, a richiesta delle amministrazioni centrali e degli altri organismi di diritto pubblico nazionali, rendano pareri nelle materie di contabilità pubblica, su fattispecie di valore complessivo non inferiore a un milione di euro, e assicurino la funzione nomofilattica sull’esercizio della funzione consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo⁶³.

I medesimi pareri sono resi dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, a richiesta dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Regioni, sulle condizioni di applicabilità della normativa di contabilità pubblica all’esercizio delle funzioni e alle attività finanziate con le risorse stanziato dal PNRR e con i fondi complementari al PNRR⁶⁴.

Viene esclusa, in ogni caso, la gravità della colpa qualora l’azione amministrativa si sia conformata ai pareri resi dalla Corte dei conti in via consultiva nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi⁶⁵.

Le disposizioni ora richiamate riprendono i contenuti del disegno di legge, prima citato, in relazione all’ampliamento della funzione consultiva in sede centrale, alla funzione nomofilattica, ai soggetti legittimati alla richiesta, all’esimente della colpa grave ed all’oggetto dei pareri.

A differenza dell’iniziativa legislativa precedentemente sottoposta a critica, però, viene prevista una specifica connessione e limitazione materiale e temporale con la gestione dei fondi del Piano nazionale di ripresa e resilienza.

Risulta espunta poi la previsione espressa della possibilità, per le Sezioni regionali di controllo, di rendere pareri su fattispecie concrete. Tut-

⁶² Art. 46, comma 1, legge 23 dicembre 2021, n. 238, recante “Disposizioni per l’adempiimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea - Legge europea 2019-2020”.

⁶³ Art. 46, comma 2, primo periodo, legge 23 dicembre 2021, n. 238.

⁶⁴ Art. 46, comma 2, secondo periodo, legge 23 dicembre 2021, n. 238.

⁶⁵ Art. 46, comma 2, ultimo periodo, legge 23 dicembre 2021, n. 238.

tavia, anche l'attuale più limitato articolato suscita perplessità per i possibili profili di sovrapposizione tra l'esercizio delle funzioni consultive, l'ambito proprio dell'agire dell'amministrazione e lo svolgimento delle funzioni giurisdizionali, segnatamente in ambito di accertamento di responsabilità amministrativo-contabili. In particolare, la previsione da ultimo introdotta poteva, dunque, limitarsi a fare rinvio alle disposizioni di cui agli artt. 95 e 69 del Codice di giustizia contabile, già precedentemente citate, senza rimandare ad una esclusione delle responsabilità in termini apparentemente automatici.

Inoltre, il testo dell'art. 46 della legge europea deve necessariamente interpretarsi – anche con riferimento alle amministrazioni centrali – nel senso, del resto già contemplato negli arresti della Corte dei conti sui limiti e i presupposti dell'esercizio della funzione consultiva⁶⁶, che la fattispecie, intesa in senso concreto, dà solamente origine alla richiesta di parere, mentre quest'ultimo è reso su una questione prospettata in termini generali ed astratti. Una attribuzione di significato differente andrebbe scartata in quanto non conforme ai principi costituzionali che presidiano i rapporti tra le funzioni della Corte dei conti in sede consultiva, l'agire amministrativo, le diverse funzioni della stessa Corte dei conti o delle altre magistrature e istituzioni, compreso il Consiglio di Stato. In termini analoghi a quelli delineati andrà interpretata la disposizione, contenuta nel più volte citato art. 46, relativa ai pareri resi dalle Sezioni regionali di controllo con una conseguente perdita di capacità innovativa della norma.

7. *Considerazioni conclusive*

Dopo aver tracciato, necessariamente per cenni, la traiettoria della magmatica evoluzione delle funzioni intestate alla Corte dei conti, si può, dunque, svolgere qualche notazione di fondo.

In primo luogo, possiamo osservare come, per quanto le norme dedicate alla magistratura contabile siano spesso disorganiche, frammentate e, a volte, contraddittorie, dalle più recenti disposizioni oggi emerge abbastanza chiaramente la volontà di “mitigare” la durezza acquisita dalle

⁶⁶ Le Sezioni riunite e la Sezione delle Autonomie hanno tracciato i profili oggettivi e soggettivi, oltre che gli aspetti procedurali, relativi all'applicazione dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003. Cfr., sul punto, Corte conti, sez. autonomie, 3 luglio 2009, n. 9; sez. riunite, 17 novembre 2010, n. 54; Id., 13 gennaio 2011, n. 11; sez. autonomie, 19 febbraio 2014, n. 3; Id. 7 ottobre 2019, n. 24; 1° giugno 2020, n. 11.

funzioni della Corte dei conti dopo la crisi finanziaria del 2011. L'intento è di fare di quest'organo a rilevanza costituzionale nuovamente una leva dell'efficacia, se non dell'efficienza, dell'azione amministrativa, piuttosto che un elemento di timore e di deterrenza.

Il medesimo legislatore procede però per stratificazioni normative, di modo che le novelle si inseriscono in un substrato ordinamentale ormai sedimentato. Il che, se si mette in disparte la ineliminabile difficoltà di coordinamento, non è sempre un male, perché consente all'interprete di mettere a sistema norme differenti e di mantenere vivi strumenti di presidio, che rischierebbero, altrimenti, di essere travolti dagli indirizzi politici del momento, non sempre sufficientemente meditati e lungimiranti.

Invero, gli interventi normativi, soprattutto a partire dagli anni Dieci, sembrano dettati dalla concitazione dell'avvicinarsi e intrecciarsi di plurime crisi e, nei tempi più recenti, anche dalla necessità di realizzare le riforme necessarie ad una ripresa sempre all'orizzonte. Nell'attuale contesto – complesso e più che mai incerto – non deve mancare però una ricostruzione delle coordinate di sistema, che resista alle esigenze transeunti. I tratti di continuità e coerenza dell'ordinamento – peraltro ampiamente tracciati dal Giudice delle leggi – che caratterizzano le funzioni della Corte dei conti portano a ribadire il suo ruolo costituzionale di tutela, insieme, dell'efficienza e della legittimità delle gestioni. Emerge in tal modo un disegno unitario della giurisdizione e del controllo quali veri presidi della buona gestione delle risorse nazionali ed europee, destinate agli attuali ambiziosi progetti e interventi strutturali. Progetti e interventi, che, conviene ricordarlo una volta in più, se non realizzati, potrebbero portare a conseguenze negative inedite per la nostra Repubblica.

FILIPPO PIZZOLATO - DAVIDE TESTA*

LIBERTÀ ECONOMICHE ED AUTONOMIA LOCALE:
STRUMENTI E LACUNE
DELLA TUTELA GIURISDIZIONALE

SOMMARIO: 1. L'impostazione del problema: il nesso tra libertà economiche ed autonomia locale. – 2. L'impatto delle piattaforme digitali sull'imposizione tributaria: iniziativa economica globale e tutela dei diritti economici e sociali al livello locale. – 3. Airbnb di fronte alla CGUE: vicenda giurisdizionale e questioni sull'estensione dell'autonomia locale. – 4. I mezzi di tutela dell'autonomia locale e il «muro» della legge.

1. *L'impostazione del problema: il nesso tra libertà economiche ed autonomia locale*

Il rapporto tra libertà economiche e autonomia locale non è certo tra i più armonici. L'esigenza di tutelare lo svolgimento delle libertà economiche ha, anche nel nostro ordinamento, impresso storicamente una spinta che si dovrebbe definire espansiva, più che centripeta. Così è stato agli albori dello Stato moderno, in cui la borghesia ha fornito al sovrano un'alleanza economico-sociale in vista del comune obiettivo del superamento della frammentazione, anche territoriale, dell'ordinamento medievale; e così è stato – nel quadro dell'ordinamento repubblicano – per il rapporto tra Regioni e Stato e per quello tra Stati e Unione Europea. La dinamica espansiva dei fatti economici tende ad abbattere confini regolatori eretti da entità politiche territoriali. La giurisprudenza costituzionale e quella comunitaria sulla concorrenza sono indicative di questa tendenza a una forte dilatazione della materia, che si infila in pressoché ogni ramo dell'ordinamento¹, travolgendo o almeno erodendo spazi di

* Il contributo è frutto di una riflessione comune dei due autori. Nondimeno, i paragrafi 1 e 4 vanno attribuiti a Filippo Pizzolato; i paragrafi 2 e 3 vanno attribuiti a Davide Testa.

¹ L'espressione, divenuta classica, di G. LYON-CAEN, *L'infiltration du Droit du travail par le Droit de la concurrence*, in *Le Droit Ouvrier*, 1992, pp. 313 ss.

disciplina particolare su base territoriale. Questo esito è anche frutto di una debolezza della rappresentanza delle autonomie territoriali nello spazio decisionale (legislativo, *in primis*) nazionale e comunitario.

Simile *vis expansiva*, come si è detto, è costitutiva dello Stato moderno (e del suo superamento dell'istanza particolaristica), ma, al contempo, ne è elemento di contraddizione e di proiezione verso una universalità, certo non ancora acquisita politicamente, a cavallo dei diritti e soprattutto – tra questi – delle libertà economiche, consustanziali allo Stato di diritto². Non stupisce pertanto che, quando assumano la prospettiva dei soggetti economici, alcuni interpreti mostrino criticamente come il riconoscimento di sfere di autonomia, in primis legislativa, degli enti territoriali in materia economica faccia «saltare il quadro di riferimento operativo per le imprese e allunga i tempi e i costi della burocrazia»; mentre i principi sul riparto delle funzioni amministrative «conducono ad una schizofrenia nei rapporti tra le istituzioni e a una crescente incertezza nei rapporti tra imprese e pubblica amministrazione»³. È frequente imbattersi – dal punto di vista dell'analisi economica del diritto – in un giudizio severo sulla riforma del titolo V⁴.

Il rapporto tra le dimensioni dell'autonomia territoriale e della libertà economica pare rovesciarsi e ricomporsi quando sia riguardato da diversa prospettiva – di tipo politico – attinente al *dover essere* dell'ordinamento costituzionale autonomistico. In quest'ottica, non v'è dubbio che un ordinamento costituzionale di ispirazione autonomistica o federalistica – non si entra qui nel merito della *vexata quaestio* della distinzione – presupponga la dimensione fiscale e/o economico-finanziaria dell'autonomia come versante necessario su cui può mettere radici ogni ulteriore declinazione dell'autogoverno. La stessa Corte costituzionale, seppur senza averne tratto le necessarie conseguenze, lo ha riconosciuto nella sentenza 23 dicembre 2003, n. 370, per la quale l'attuazione dell'art. 119 è la premessa indispensabile per concretizzare l'intero titolo V Cost.⁵. Non si può sottostimare questa componente perché «il federalismo fi-

² E. CANNIZZARO, *La sovranità oltre lo Stato*, Bologna, Il Mulino, 2020, p. 23 ss.

³ G. DI GASPARE, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, Milano, Wolters-Kluwer Cedam, 2015, p. 294.

⁴ G. DI GASPARE, *Diritto dell'economia*, cit., pp. 294-295.

⁵ «Appare evidente che la attuazione dell'art. 119 Cost. sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni; inoltre, la permanenza o addirittura la istituzione di forme di finanziamento delle Regioni e degli enti locali contraddittorie con l'art. 119 della Costituzione espone a rischi di cattiva funzionalità o addirittura di blocco di interi ambiti settoriali».

scale consiste nell'*autogoverno* delle entrate e delle spese. Tali poteri generano responsabilità, sia per gli amministratori della cosa pubblica, che possono giustificare un aumento del carico fiscale solo offrendo una diversa (e migliore) composizione dei servizi pubblici, sia per gli amministratori che, attraverso il controllo, il voto e lo spostamento da un territorio all'altro, sono in grado di determinare il "proprio destino", ossia di influire sulle scelte pubbliche relative al proprio territorio»⁶. È così tracciato il collegamento ideale tra federalismo fiscale e autonomia (e differenziazione). Già nella l. 142/1990 (art. 54; ora art. 149 TUEL) si riconosce agli enti locali un'autonomia finanziaria che sia «fondata su certezza di risorse proprie e trasferite». Questa seconda prospettiva punta sul nesso, in fondo semplice, per cui «alla vicinanza tra governanti e governati consegue una maggiore possibilità di monitorare il legame tra costi e benefici, cioè fra imposte prelevate e servizi resi, in una dinamica che rende gli amministratori locali più responsabili nei loro comportamenti»⁷, secondo il principio talora reso con il motto: «vedo, pago, voto»⁸.

La componente tributaria è condizione necessaria, ma non sufficiente, di una autonomia reale: non lo è laddove sia accompagnata da forti decurtazioni dei trasferimenti dal centro e, ancor più, dalla «vincolatezza della destinazione del gettito alla copertura delle spese derivanti da compiti predefiniti»⁹. Su queste basi, va accolto il suggerimento di tenere distinte autonomia tributaria e finanziaria¹⁰. Per parlare di autonomia finanziaria, occorre verificare quanto dell'autosufficienza dell'ente territoriale sia conseguita mediante tributi propri, anziché da entrate extra-tributarie o da trasferimenti dal centro. Il dettato della riforma del titolo V e la pari-ordinazione degli enti costitutivi della Repubblica sembrano voler muovere nella direzione di un'autonomia anche finanziaria per Regioni ed enti locali, entro cui la figura del coordinamento finan-

⁶ G. BIZIOLI, *Il federalismo fiscale*, Soveria Mannelli, Rubbettino, 2020, p. 3.

⁷ L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, Guerini e Associati, 2005, p. 153. «Un ruolo cardine dovrà poi essere riconosciuto al principio di correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate: si tratta di un principio dalla portata altamente innovativa. (...) Ovvero, in termini tributari, che si realizzi una tendenziale equivalenza tra "cosa tassata" e "cosa amministrata"» (*ibidem*, p. 164).

⁸ Già delineato da L. EINAUDI, *Prediche inutili*, Einaudi, Torino, 1959, p. 364.

⁹ A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 52.

¹⁰ A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria*, cit., p. 60: «mentre l'autonomia tributaria si identifica con la potestà di istituire il tributo e di intervenire sulla disciplina del medesimo con proprie norme di natura legislativa (Regioni) o regolamentare (Comuni e Province), l'autonomia finanziaria sussiste per l'appunto quando alla libertà di scelta sul fronte della spesa si accompagna la certezza delle risorse e la loro congruità rispetto alle funzioni di competenza».

ziario dovrebbe essere letta in chiave di equi-ordinazione e non di direttiva di un soggetto sugli altri¹¹. Agli enti territoriali vanno riconosciute la potestà di intervenire sulla disciplina del prelievo con proprie norme di carattere legislativo o regolamentare e dunque l'autonomia tributaria. Sul concetto di tributo proprio è intervenuta una giurisprudenza rigorosa ed esigente della Corte costituzionale (sent. 296 e 297/2003 e 311/2003), che vi correla l'istituzione medesima del tributo. Da questo punto di vista, mentre le Regioni stabiliscono tributi propri, per gli enti locali, in carenza della legge, lo spazio è ristretto da fonti di rango primario. Dalla riformulazione del titolo V può però derivarsi la necessità che la legge riservi spazio congruo alla fonte regolamentare degli enti locali¹². Resta vero che allo Stato è riconosciuta un'amplissima discrezionalità nella scelta dei presupposti dei tributi statali, ciò che, con un'armonizzazione incompatibile con la doppia imposizione¹³, limita fatalmente l'autonomia regionale e locale.

Tra la *vis expansiva* – e livellatrice – propria della materia economia e la necessaria dimensione economico-finanziaria dell'autonomia locale si istituisce dunque un intreccio che assomiglia a un groviglio, più che a una composizione armonica. E del resto l'autonomia locale non può essere pensata in isolamento dalla disciplina del fatto economico¹⁴, dal modo cioè in cui è regolata la produzione della ricchezza o la sua distribuzione. La “materia economica”, per così dire¹⁵, non ammette questi smembramenti. Il prelievo fiscale appoggia pur sempre su fatti economici o manifestazioni di ricchezza, sicché l'autonomia locale deve assumere la sfida dell'autogoverno democratico, della relativa responsabilità e dell'efficienza della gestione dei servizi¹⁶.

¹¹ A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria*, cit., pp. 175-176. V. però la sentenza della Corte cost. 26 gennaio 2004, n. 37, che è andata in direzione opposta, suscitando le critiche della succitata dottrina (*ibidem*, p. 249 ss.).

¹² A conclusioni meno ottimistiche in tal senso giunge A. GIOVANARDI, *op. cit.*, pp. 318 ss. e 332.

¹³ A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria*, cit., pp. 195-197 e 216.

¹⁴ G. DI GASPARE, *Diritto dell'economia*, cit., pp. 295-7 legge la correlazione in chiave negativa, in termini di eclissi delle urgenze concrete dell'economia reale e di aggravio dell'orientamento all'indebitamento pubblico in conseguenza dell'autonomia finanziaria degli enti locali. Per l'A., si assiste «alla rapida demolizione del sistema di controllo dello stato a diritto amministrativo, previsto dall'abrogato Titolo V» (p. 297).

¹⁵ Secondo l'accezione di E.M. LEO, *Forma giuridica e materia economica. Saggi*, Milano, Vita e Pensiero, 1994, p. 11.

¹⁶ M. BERTOLISSI, *Autonomia. Ragioni e prospettive di una riforma necessaria*, Venezia, Marsilio, 2019, p. 107 ss.; F. BASSANINI, F. CERNIGLIA, A. QUADRIO CURZIO, L. VANDELLI (a cura di), *Territori e autonomie. Un'analisi economico-giuridica*, Bologna, Il Mulino, 2016.

Gli spazi per una disciplina locale dei rapporti economici non sono però particolarmente ampi¹⁷. Eppure l'art. 13 TUEL riconosce in capo al Comune funzioni amministrative in settori organici identificati nei servizi alla persona e alla comunità, nell'assetto ed utilizzazione del territorio e dello sviluppo economico («salvo quanto non sia espressamente attribuito ad altri soggetti dalla legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze»).

Per i servizi alla persona e alla comunità, le competenze locali si concentrano sull'assistenza sociale, sull'edilizia scolastica e sugli asili nido, mentre per quanto attiene alla sanità, tale ruolo è diventato complessivamente, e non senza criticità, recessivo a seguito della aziendalizzazione, declinata come regionalizzazione, degli anni Novanta¹⁸. Impatto economico ha la gestione, nelle differenti forme, dei servizi pubblici locali, soprattutto quelli a rilevanza economica (rifiuti, trasporti, energia elettrica e gas) su cui forti sono i condizionamenti della disciplina statale e della liberalizzazione comunitaria.

In tema di sviluppo economico, è stato osservato come il quadro delle funzioni comunali sia stato «progressivamente svuotato da processi di liberalizzazione»¹⁹. Si pensi agli ambiti del commercio, su cui ha inciso la parziale liberalizzazione del d.lgs. 114/1998 e, con riferimento agli orari e ai giorni di chiusura, del d.l. 201/2011; o del turismo (d.lgs. 79/2011)²⁰. Permane in capo agli enti locali una più anodina funzione promozionale dello sviluppo locale. Un altro ambito di intervento riguarda l'infrastrutturazione del territorio cui gli enti locali prendono parte attraverso competenze in materia di industria e di governo del territorio, nonché con i residui poteri di programmazione urbanistica²¹.

La rassegna delle competenze formali non fotografa però integralmente il quadro degli strumenti degli enti locali incidenti sui rapporti economici. Il recente (e non privo di ambiguità) conio e uso della nozione di *smart city* spinge a spostare il piano dell'analisi dalle formali competenze regolamentari a quello della definizione o della partecipazione a politiche pubbliche. Si potrebbe ritenere tale estensione coerente

¹⁷ Recentemente ripercorse da G. BERGONZINI, *Ordine giuridico del mercato e città, tra autonomia ed eteronomia*, di prossima pubblicazione.

¹⁸ F. SAITTA, *Autonomie territoriali e governo della sanità*, in *Ist. Fed.*, 3-4, 2018, pp. 791-794.

¹⁹ E. CARLONI, F. CORTESI, *Diritto delle autonomie territoriali*, Milano, Wolters Kluwer, 2020, p. 159.

²⁰ E. CARLONI, F. CORTESI, *Diritto delle autonomie*, cit., p. 159.

²¹ E. CARLONI, F. CORTESI, *Diritto delle autonomie*, cit., pp. 160-161.

con la vocazione generalista del Comune, cui l'art. 3 TUEL attribuisce «la cura (de)gli interessi della comunità» e la promozione del suo «sviluppo», sicché la politicità che il Comune esprime è vocata ad eccedere il recinto delle attribuzioni formali. Il coinvolgimento degli enti locali nelle diverse «agende» (urbana, digitale, per la semplificazione)²², su progetti a guida e finanziamento europei, apre a un protagonismo nuovo, sganciato da un riferimento rigido allo Stato²³. Questi programmi europei, che prevedono la partnership degli enti locali, hanno un forte impatto economico su sfide cruciali quali la tutela dell'ambiente, la digitalizzazione, la resilienza e la ripresa post-pandemica²⁴. E tuttavia, a fronte di queste possibilità, questo coinvolgimento sconta un limitato grado di autonomia degli enti territoriali proprio nella fase della definizione degli obiettivi e la stessa partecipazione risulta eterodiretta quanto a forme e ritmi, dettati dai bandi e dal condizionamento finanziario. Tali limiti si confermano per il processo di definizione e attuazione del PNRR²⁵.

Si registrano elementi di un processo di de-formalizzazione il cui saldo per gli enti locali è difficile da tracciare. Alcuni tradizionali elementi di collegamento tra autonomia locale e regolazione della materia economica sbiadiscono. Si pensi alla riserva di legge, espressione del principio del *no taxation without representation*, che è garanzia per i tassati e insieme fondamento di autonomia politica. Tale principio sottende la questione del consenso all'imposta, offuscata dalla crisi che investe i nessi tra rappresentanza e legge. Si è sostenuto che «il principio di autoimposizione si strutturasse in modo ben più complesso rispetto alla semplice previsione della riserva di legge in materia tributaria»²⁶: non si deve cioè ridurre a un mero consenso formale e preventivo, parlamentare ai tributi, ma coinvolgere la fase per così dire discendente e applicativa, scongiurando la retrocessione dell'individuo a suddito del potere imposi-

²² E. CARLONI, *Città intelligenti e agenda urbana: le città del futuro, il futuro delle città*, in *Munus*, 2, 2016, p. 260 ss.

²³ In termini critici, A. CANTARO, *I modelli: autonomia e autodeterminazione nelle vicende del costituzionalismo*, in *Rivista AIC*, 3, 2019, pp. 19 e 37

²⁴ M. FALCONE, *Le politiche europee per le città: agenda urbana e "aree interne"*, in E. CARLONI, F. CORTESE, *Diritto delle autonomie*, cit., p. 252 ss.; per una rassegna di interventi nell'ambito del programma *Urbact*, v. ora S. D'ANTONIO, P. TESTA, *Le città sono la soluzione. Un viaggio nell'Italia dei comuni innovativi*, Roma, Donzelli, 2021.

²⁵ Si v. le criticità sottolineate da A. ZANARDI, *Il ruolo degli Enti territoriali nell'attuazione del PNRR*, in *www.astrid-online.it*, agosto 2022; E. CATERINI, E. JORIO, *Pnrr, la chance del contratto di rete per coinvolgere i piccoli Comuni*, in *Il Sole 24 ore. Enti Locali & Edilizia*, 19.7.22.

²⁶ L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale*, cit., p. 26; *ibidem*, pp. 18 e 136.

tivo. Allo stesso modo, l'autonomia fiscale degli enti locali non può andare disgiunta dalla sperimentazione di più larghi canali di partecipazione dei cittadini²⁷.

All'offuscamento degli elementi formali di collegamento contribuiscono fatti economici (la globalizzazione²⁸) e fattori di crisi interni ai soggetti politico-istituzionali (la crisi della democrazia rappresentativa). Queste trasformazioni coinvolgono le autonomie in vario modo, riducendo la possibilità effettiva di governo dei fatti economici e allentando i legami tra autonomia locale e la cornice nazionale-statale: «si riducono (...) i benefici per le comunità sub-nazionali di appartenere a un singolo Stato: la competizione in un'economia globale tende a porsi come competizione tra sistemi regionali»²⁹. Come è stato mostrato dalla migliore sociologia economica³⁰, i livelli regionali e perfino locali (in special modo le cosiddette *global cities*) di governo possono fornire servizi reali alle imprese: formazione professionale e manageriale, infrastrutture, reti di approvvigionamento, sistemi integrati di trasporto e comunicazioni, cablaggio e informatizzazione, servizi di disinquinamento, ecc....

2. *L'impatto delle piattaforme digitali sull'imposizione tributaria: iniziativa economica globale e tutela dei diritti economici e sociali al livello locale*

Nel ristretto quadro legislativo abilitante la disciplina al livello locale dei rapporti economici, la globalizzazione gioca un ruolo dirompente nei confronti della città, ridefinendo spazi e rapporti di forza, mentre l'elevazione della concorrenza a principio fondamentale dello spazio comune europeo sembra a maggior ragione condizionare negativamente le capa-

²⁷ Tematiche sviluppate da G. BERGONZINI, *Democrazia fiscale partecipativa e città*; e da C. PAGLIARIN, *Gli spazi per la partecipazione locale nelle maglie delle norme sull'equilibrio di bilancio*, in F. PIZZOLATO, A. SCALONE, F. CORVAJA (a cura di), *La città e la partecipazione tra diritto e politica*, Torino, Giappichelli, 2019, pp. 229 ss.; e 249 ss.

²⁸ La globalizzazione incrina «lo stesso paradigma di fondo della democrazia fiscale: quello della coincidenza nella medesima persona delle figure dell'elettore, del beneficiario della spesa pubblica e del contribuente» (L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale*, cit., pp. 19 e 119). Per l'A., un altro fattore di questo appannamento sta nella legittimazione del diritto comunitario a intervenire nell'ambito coperto da riserva di legge ex art. 23 Cost. (*ibidem*, p. 43).

²⁹ L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale*, cit., p. 152. Una parziale ricaduta legislativa di questa trasformazione è l'assunzione di rilevanza giuridica del concetto di distretto produttivo. Cfr. l. 317/1991 e 266/2005 (art. 1, c. 366-372), su cui G. DI GASPARE, *Diritto dell'economia*, cit., pp. 393-394.

³⁰ S. SASSEN, *Le città nell'economia globale*, trad. it., Bologna, Il Mulino, 2003, p. 20 ss.

città di reazione dell'ente locale³¹. Le piattaforme digitali, emerse in questo contesto come autonomi centri di potere³², influenzano profondamente il tessuto urbano, al quale di contro non sono legate da un vincolo originario: nell'arco di pochi anni, esse «hanno creato nuovi rapporti economici virtuali tra consumatori e fornitori che hanno prodotto e continuano a produrre una trasformazione – talvolta celata all'economia formale – dei quartieri, dei servizi, degli spazi e di alcuni settori economici»³³, con il risultato che oggi tendono a sfuggire a ogni programmazione economica e spesso, per quanto rileva in questa sede, anche all'imposizione tributaria.

Il problema che preme dunque evidenziare a livello urbano non è, entro certi limiti, che la riproposizione su scala locale del conflitto tra capitale e lavoro, che – oltre a caratterizzare, di per sé, i rapporti economici – caratterizza anche l'impianto complessivo della Costituzione repubblicana e viene da essa regolamentato in vista del raggiungimento di determinati standard di benessere e in ragione dei principi fondamentali di solidarietà e uguaglianza³⁴. L'elemento di novità è che codesta riproposi-

³¹ A. MICIELI, *Città e capitalismo delle piattaforme*, in F. PIZZOLATO, G. RIVOSECCHI, A. SCALONE (a cura di), *La città oltre lo Stato*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 338: «l'innovazione nella smart city è stata creata [...] con una ritrazione dei pubblici poteri che sono stati chiamati a promuovere un quadro normativo favorevole alle nuove tecnologie su un determinato mercato, secondo un modello di Stato facilitatore (*enabling State*)».

³² P. COSTA, *La sicurezza della global city. Prassi globale e critica costituzionale*, in *Costituzionalismo.it*, 2, 2018, p. 103; anche Bucalo riflette sull'«impatto cross-sector» dell'economia delle piattaforme (M.E. BUCALO, *I servizi delle piattaforme online fra giurisprudenza sovranazionale e interna e necessità di regolazione dell'economia collaborativa. Riflessioni a partire dal caso Airbnb*, in *Federalismi.it*, 22, 2020, p. 68).

³³ A. MICIELI, *Città e capitalismo delle piattaforme*, cit., p. 339. Sono state ampiamente commentate le conseguenze più nocive quali la cosiddetta *gentrification* dei centri storici, le tendenze elitarie della *smart city* e la polarizzazione rispetto alle regioni di appartenenza, i rapporti di lavoro precari (*ex multis*, rispettivamente: C. BELINGARDI, *Diritto alla città e beni comuni*, in *Contesti. Città, Territori, Progetti*, 2016, pp. 66-81; P. COSTA, *La sicurezza della global city. Prassi globale e critica costituzionale*, cit., *passim*; F. PIZZOLATO, *Economia globale e città: note introduttive su una dialettica centrale per le democrazie del XXI secolo*, in *Economia pubblica*, 1, 2020, pp. 103-105; D. TESTA, *Il lavoro dei ciclo-fattorini nella città globale. Esperienze di tutela locale, mutualismo e nuovi spazi di democrazia*, in F. PIZZOLATO, G. RIVOSECCHI, A. SCALONE (a cura di), *La città oltre lo Stato*, cit., *passim*).

³⁴ Sul punto, si è creato un momento di convergenza tra i principali schieramenti eletti nell'Assemblea costituente, che ha caratterizzato profondamente la struttura della Carta costituzionale: così, i diritti della persona umana, secondo quanto espresso da Giuseppe Dossetti in quella sede, presuppongono «una struttura sociale capace non solo di difenderli in astratto, ma di realizzarli in concreto» (Ass. Cost., 10 settembre 1946; Cfr. G. DOSSETTI, *Democrazia sostanziale*, a cura di A. MICIELI, Bologna, Zikkaron, 2017), e pertanto, rimarcava Amendola, essi «non possono essere garantiti soltanto sul piano politico, ma vanno garantiti anche sul piano economico e sociale» (Ass. Cost., 20 marzo 1947; Cfr. D. TESTA, *Considerazioni costituzionali a margine del processo promosso dai rider di Torino contro Foodora: il lavoro di fronte alla gig economy*, in *Rivista Semestrale di Diritto*, 1, 2021).

zione, un tempo prevalentemente legata ad una dimensione nazionale e in seguito sempre più caratterizzata, specie sul versante privato, da grandi attori transnazionali, si manifesta oggi su due piani non soltanto distinti, ma profondamente sbilanciati: quello delle piattaforme transnazionali (la cui caratterizzazione territoriale è particolarmente sfuggente, al di là dell'esistenza di una sede legale o di un rappresentante autorizzato nel Paese dove operano) e quello delle città. Così, in altre parole, si riaffaccia oggi, in veste parzialmente inedita, il sempre complesso rapporto tra la libertà dell'iniziativa economica privata – che la Costituzione riconosce all'art. 41 e la normativa europea rafforza notevolmente nel contesto del mercato comune – e i suoi limiti, costituiti non soltanto da quelli espressi nella citata disposizione di rango costituzionale – ovvero l'utilità sociale, la salute, l'ambiente, la sicurezza e la dignità umana³⁵ –, ma anche dai principi fondamentali e dal sistema di diritti che ne discende, in particolar modo nel contesto dei rapporti economici³⁶.

Non soltanto, inoltre, tutte le situazioni giuridiche istitutive di diritti trovano un limite l'una nell'altra e, qualora si trovino a confliggere in modo non altrimenti risolubile, richiedono all'interprete di procedere al reciproco bilanciamento, ma i diritti sociali in particolare necessitano di un doppio sforzo attuativo, tanto in capo alla Repubblica, in tutte le sue articolazioni, quanto in capo agli stessi consociati, a cui è richiesto l'adempimento di doveri. Con riferimento all'imposizione tributaria, questo doppio sforzo attuativo si può osservare in modo particolarmente chiaro: il dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche – progressivamente e in proporzione alla propria capacità contributiva, ai sensi dell'art. 53 della Costituzione – costituisce parte essenziale del suo contributo al benessere della collettività, in modo non dissimile dal dovere di lavorare, previsto dall'art. 4 co. 2; i tributi che egli è tenuto a pagare, al contempo, forniscono allo Stato, alle Regioni e agli Enti locali i mezzi necessari affinché essi possano far fronte allo stato sociale che sono chiamati a realizzare. I destinatari finali delle prestazioni che vengono in tal modo garantite, si può dunque concludere, sono pur sempre parte dei «tutti»³⁷ soggetti passivi dell'imposizione tributaria: specialmente nella dimensione urbana, però, ove si collocano ad esempio i servizi sociali ter-

³⁵ Art. 41 co. 2 Cost.

³⁶ Tradizionalmente, infatti, alla proprietà privata e, soprattutto, alla libertà d'iniziativa economica si contrappongono i diritti del lavoro previsti dagli artt. 35 ss., in attuazione dell'art. 4 Cost.

³⁷ Così, infatti, si esprime l'art. 53 Cost., secondo il quale «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche».

ritoriali e vengono messe in atto politiche di edilizia residenziale pubblica, risulta particolarmente significativa la connotazione redistributiva dell'impiego delle risorse provenienti dalle imposte.

A fronte della diffusione esponenziale delle piattaforme in settori importanti come quello turistico, si comprende dunque l'apprensione verso la regolarità del gettito³⁸, coesistente all'attuazione di politiche promozionali dei diritti sociali ed economici, che trovano il primo terreno di sviluppo proprio al livello urbano³⁹: si è d'altra parte osservato come, «al pari di qualunque organismo, [...] vale anche per una società politicamente organizzata il collaudato brocardo, secondo cui *homo sine pecunia imago mortis*. Esso si estende, per ragioni elementari, di carattere logico ed empirico, dal singolo al corpo sociale, con evidenti e non contestabili implicazioni»⁴⁰.

Il legislatore, di fronte a siffatti poteri di natura privatistica, che paiono talvolta in grado di mettere in dubbio persino quel minimo quoziente di controllo sui rapporti economici che lo Stato aveva mantenuto anche in tempi recenti di liberalizzazioni, nella perdurante mancanza di una complessiva regolamentazione delle piattaforme digitali, si è risolto a mettere un freno quantomeno ai fenomeni che hanno causato maggior allarme, soprattutto per gli enti locali⁴¹: così, è stato emanato l'art. 4 del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito in l., 21 giugno 2017, n. 96, meglio noto con il significativo pseudonimo di «legge Airbnb»⁴². Quest'ultimo, con il proposito di riacquistare il controllo dell'imposizione tributaria sugli affitti brevi, ha imposto agli intermediari immobiliari – piattaforme comprese – un obbligo di raccolta e trasmissione dei dati relativi ai contratti conclusi loro tramite⁴³, l'obbligo di operare, «in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e

³⁸ Sul punto: P. TULLIO, *Airbnb nell'Unione europea: tra prevenzione della concorrenza sleale e libera prestazione dei servizi*, in *Riv. it. dir. tur.*, 1, 2021, pp. 7-48; N. TREGLIA, *La fiscalità della sharing economy nel settore turistico nella duplice dimensione nazionale e internazionale*, in *Riv. it. dir. tur.*, 3, 2021, pp. 83-126.

³⁹ Sulla rilevanza dell'autonomia finanziaria affinché l'ente sia posto in grado di esprimere compiutamente la propria politica, *supra*.

⁴⁰ M. BERTOLISSI, *I cittadini azionisti della città*, in F. PIZZOLATO, G. RIVOCSECCI, A. SCALONE (a cura di), *La città oltre lo Stato*, cit., p. 25.

⁴¹ S. PICASCIA, A. ROMANO, M. TEOBALDI, *The airification of cities: making sense of the impact of peer to peer short term letting on urban functions and economy*, Proceedings of the Annual Congress of the Association of European Schools of Planning, Lisbon 11-14 July 2017.

⁴² Sul punto, ampiamente: M.E. BUCALO, *I servizi delle piattaforme online fra giurisprudenza sovranazionale e interna e necessità di regolazione dell'economia collaborativa. Riflessioni a partire dal caso Airbnb*, cit., p. 77.

⁴³ Art. 4 co. 4 d.l. 24 aprile 2017, n. 50.

corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario», qualora incassino direttamente i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti o comunque intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi⁴⁴, nonché, per i soli soggetti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia, come sono normalmente le piattaforme transnazionali, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale sul territorio nazionale⁵.

3. *Airbnb di fronte alla CGUE: la vicenda giurisdizionale e i riflessi sull'autonomia locale*

Airbnb, anche sulla scorta della qualificazione del proprio servizio come «servizio di società di informazione» ai sensi della direttiva 2000/31 CE, ottenuta grazie alla recente pronuncia della CGUE su ricorso pregiudiziale presentato dal Tribunale amministrativo francese⁴⁶, che vincola qualsiasi previsione restrittiva o comunque foriera di oneri a carico dell'azienda alle stringenti normative comunitarie in materia di concorrenza, ha prontamente impugnato di fronte al Tar del Lazio il provvedimento attuativo della legge citata.

Non trovando accoglimento delle proprie pretese in primo grado, la piattaforma ha adito il Consiglio di Stato che, come prima i giudici francesi, ha ritenuto necessario il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia⁴⁷, chiedendo al giudice comunitario di pronunciarsi sulla compatibilità della normativa in esame con il principio di libera prestazione di servizi, riconducibile in particolare all'art. 56 TFUE. Dinanzi al giudice amministrativo, in effetti, Airbnb, agli oneri imposti dallo Stato ai fini di una proficua collaborazione nella lotta all'evasione fiscale, in adempimento dei doveri di solidarietà economica e sociale cui soggiace l'iniziativa

⁴⁴ Art. 4 co. 5 d.l. 24 aprile 2017, n. 50.

⁴⁵ Art. 4 co. 5-bis d.l. 24 aprile 2017, n. 50. La norma inoltre, al co. 6, rinviava per l'attuazione a un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore del decreto.

⁴⁶ Cgue, 19 dicembre 2019 (C-390/18). I criteri applicati dalla Corte sono quelli costituenti il c.d. *Uber test* - elaborati in occasione delle sentenze Cgue 20 dicembre 2016 (C-434/15) e Cgue 10 aprile 2018 (C-320/16) - cioè il grado d'influenza e l'indispensabilità della piattaforma per l'erogazione del servizio intermediato: il secondo, in particolare, ha sollevato perplessità nel caso di specie (M.E. BUCALO, *I servizi delle piattaforme online fra giurisprudenza sovranazionale e interna e necessità di regolazione dell'economia collaborativa. Riflessioni a partire dal caso Airbnb*, cit., pp. 70-76).

⁴⁷ Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Consiglio di Stato il 9 febbraio 2021 (C-83/21). In prima battuta, la medesima questione era stata dichiarata irricevibile (Cgue, ord. 30 giugno 2020 (C-723/19)).

tiva economica privata⁴⁸, opponeva una presunta lesione della concorrenza tra la propria posizione e quella delle aziende che non ricevono il pagamento direttamente dagli utenti⁴⁹.

In vista della pronuncia della Corte, nelle conclusioni presentate il 7 luglio 2022, l'avvocato generale Maciej Szpunar ha condiviso quasi integralmente la correttezza della legge italiana del 2017, ritenendo sproporzionata la sola imposizione del rappresentante fiscale, mentre nulla osta alle restanti previsioni, che risultano proporzionate all'«obiettivo legittimo di riscossione efficace dell'imposta e di lotta all'evasione fiscale»⁵⁰, sull'assunto che, contrariamente alla soluzione auspicata da Airbnb, «la fiscalità non può basarsi sulla volontarietà»⁵¹.

Proprio l'impervio sentiero volontaristico è quello percorso, di converso, dagli enti locali, che nel frattempo – privi della potestà legislativa riservata a Stato e Regioni, e dotati di un minor peso nei rapporti con piattaforme transnazionali di tale rilevanza – si sono visti costretti a ricercare soluzioni innovative, di tipo più collaborativo che regolamentare⁵². I Comuni di maggiori dimensioni, dunque, hanno intrapreso ben presto la strada della collaborazione e «gli accordi sono stati raggiunti anche con le piattaforme commerciali, soprattutto nel settore del turismo o per la promozione di canoni di affitto concordati ed equi»⁵³ e, per quanto concerne nello specifico Airbnb, con particolare riguardo all'aspetto fiscale, volti anche alla riscossione diretta della tassa di soggiorno.

⁴⁸ Ci si riferisce in particolare ai commi 2 e 3 dell'art. 41 della Costituzione, che hanno oltretutto ricevuto nuova linfa dall'al. cost. 11 febbraio 2022, n. 1 con cui il legislatore ha integrato le previsioni in parola, ritenendo necessario esplicitare la responsabilità dell'impresa anche sotto il profilo ambientale.

⁴⁹ Anche dal punto di vista argomentativo, pare legittimo chiedersi se l'aggravio organizzativo richiesto dallo Stato a un'azienda di tali dimensioni sia effettivamente tale da incidere significativamente sui meccanismi concorrenziali.

⁵⁰ Conclusioni dell'avvocato generale, 7.7.2022, n. 71 (C-83/21).

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² Più radicalmente, in ambito europeo, «di fronte a questa zona franca del mercato e della regolamentazione, alcune città [...] si sono fatte promotrici di un coordinamento per giungere a un diverso approccio regolativo nei confronti delle piattaforme», il cui esito è stata la dichiarazione di Barcellona del 2018, con la quale esse «dinnanzi al tentativo di alcune piattaforme di agire al di sopra della legge (*above the law*), hanno rivendicato il diritto dei cittadini di determinare le regole della vita urbana e il dovere delle piattaforme di rispettarle» (A. MICHIELI, *Città e capitalismo delle piattaforme*, cit., p. 340. Cfr. G. COMAZZETTO, *Orizzonti del neomunicipalismo*, in F. PIZZOLATO, A. SCALONE, F. CORVAJA (a cura di), *La città e la partecipazione tra diritto e politica*, cit.; F. BRIA, E. MOROZOV, *Ripensare la smart city*, trad. it., Torino, Codice, 2018).

⁵³ A. MICHIELI, *Città e capitalismo delle piattaforme*, cit., pp. 345-346.

Le città di maggiori dimensioni⁵⁴, tra cui quasi tutti i capoluoghi, hanno gradualmente raggiunto degli accordi con Airbnb, mosse dal comune proposito di regolare finalmente i rapporti reciproci, specie sotto il profilo fiscale; di essi, però, complice anche l'evidente squilibrio contrattuale tra le parti, sono state notate le «gravi lacune, tra le quali [...] l'assenza di meccanismi per la denuncia di affitti illegali, di un team dedicato al controllo e all'ispezione dei comportamenti abusivi, anche in collaborazione con l'Agenzia delle Entrate e, infine, la mancanza di meccanismi di *data scraping*»⁵⁵. Non dissimili sono le considerazioni che si possono riservare ad analoghe iniziative assunte da alcuni Comuni nel tentativo di rispondere alle numerose criticità causate dall'avvento delle piattaforme in altri settori economici: su tutti, si pensi al *food delivery*, che ha visto una vera e propria proliferazione delle piattaforme digitali. Anche in quel caso, Comuni virtuosi – incentivati dall'iniziativa di *riders* che si sono organizzati inizialmente quasi del tutto al di fuori delle sigle sindacali confederate, dando vita a movimenti di rivendicazione dei diritti connessi alla prestazione lavorativa autonomi e in grado di produrre un impatto mediatico notevole⁵⁶ – hanno sottoscritto degli accordi con le *riders union* e alcune piattaforme, per lo più locali, pattuendo condizioni di lavoro più eque per i fattorini⁵⁷. Anche in quel caso, prevedibilmente, ciò non è bastato a sopraffare lo strapotere economico delle piattaforme, in mancanza di competenze normative come quelle riservate, in via esclusiva o concorrente, allo Stato e alle Regioni⁵⁸; al conseguimento, ancorché parziale, dell'obiettivo si è arrivati soltanto per via legislativa e, soprattutto, giurisdizionale, che ha prodotto indirettamente esiti relevantissimi come il

⁵⁴ Al momento in cui si scrive se ne contano ventiquattro (AIRBNB, *Riscossione e pagamento della tassa di soggiorno in Italia da parte di Airbnb*, disponibile da <<https://www.airbnb.it/help/article/2287/riscossione-e-pagamento-della-tassa-di-soggiorno-in-italia-da-parte-di-airbnb#:~:text=Gli%20ospiti%20che%20prenotano%20alloggi%20Airbnb%20a%20Milano%20saranno%20soggetti,sito%20del%20Comune%20di%20Milano>>, verificato in data 4 settembre 2022).

⁵⁵ Con particolare riferimento alla città di Milano, che dal 2014 ha intrapreso una strategia di regolamentazione delle piattaforme fondata sulle linee guida *Milano Sharing City*: A. MICHELI, *Città e capitalismo delle piattaforme*, cit., p. 346.

⁵⁶ A.J. AVELLI, *Diritti per i riders*, in *Lavoro Diritti Europa*, 14.1.21.

⁵⁷ L'esperienza più nota, che ha reso evidente lo sforzo delle città di rispondere alle istanze promosse dalle formazioni sindacali dei *riders*, è senz'altro quella della Carta dei diritti fondamentali del lavoro digitale nel contesto urbano, sottoscritta dal Comune di Bologna il 31 maggio 2018 insieme a Riders Union Bologna, alle piattaforme digitali Sgnam e Mymenu e alle organizzazioni territoriali di CGIL, CISL e UIL (D. TESTA, *Il lavoro dei ciclo-fattorini nella città globale. Esperienze di tutela locale, mutualismo e nuovi spazi di democrazia*, cit., p. 358).

⁵⁸ *Ibidem*.

ritiro dall'Italia della piattaforma Foodora – in seguito alla pronuncia della Corte di Cassazione, 24 gennaio 2020, n. 1663 – e il mutamento in corso di giudizio dell'algoritmo utilizzato da Deliveroo per assegnare le fasce orarie ai fattorini, che conteneva criteri considerati dal Tribunale di Bologna discriminatori⁵⁹.

Nel guado tra le procedure d'intesa cui sono ricorsi i Comuni e l'attesa decisione della CGUE, dalle quali dipende il recupero al sistema tributario locale e nazionale di una parte ingente delle risorse riconducibili al settore turistico, la piattaforma ha fatto registrare un parziale cambio di rotta, decidendo, a partire da marzo 2022, di riscuotere direttamente la tassa di soggiorno nei territori dove svolge la propria attività⁶⁰, predisponendo contestualmente un apposito accordo di collaborazione con ANCI finalizzato a informare e supportare gli enti locali al riguardo⁶¹.

Per quanto quest'ultima novità si possa, o meno, considerare indotta da propositi di adeguamento dell'immagine aziendale, inevitabilmente minata anche dalla *querelle* giudiziaria tuttora in corso, al sentire comune, che richiede anche al turismo un approccio maggiormente ispirato a criteri di sostenibilità rispetto al passato⁶², appare legittima la speranza che la decisione della Corte di Giustizia e la necessità commerciale di acquisire un volto più collaborativo che estrattivo spingano le piattaforme verso una completa integrazione nel sistema tributario, che sola può garantire il benessere dei territori cui l'iniziativa economica è chiamata a partecipare.

Alla luce di tali considerazioni, inerenti al “quotidiano” svolgimento dei diritti sociali in seno alle autonomie locali, appare strettamente consequenziale il tema dell'autonomia come principio fondamentale e delle condizioni per la sua piena realizzazione. Se di costituzione sociale deve parlarsi, infatti, con riferimento alla Costituzione italiana, risulta chiaro come il principio autonomista sia integrato e debba essere letto unitariamente all'intero sistema dei diritti⁶³: come già il fondamento lavoristico

⁵⁹ Trib. Bologna, ord. 31 dicembre 2020.

⁶⁰ AIRBNB, *Raccolta digitale dell'imposta di soggiorno in tutta Italia*, disponibile da <<https://www.airbnb.it/d/tassadisoggiorno-citta>>, verificato in data 4 settembre 2022.

⁶¹ AIRBNB, *Portale Airbnb per l'imposta di soggiorno: Informazioni tecniche*, 2022.

⁶² La sostenibilità in questo senso è comunemente intesa con particolare riguardo al profilo ecologico, ma si fa strada anche la consapevolezza che porta ad allontanarsi da un modello di turismo meramente estrattivo, verso approcci più rispettosi dell'ambiente urbano (Cfr. G.M. SALERNO, *Estrattivismo contro il comune. Venezia e l'economia turistica*, ACME, 2018, pp. 480-505).

⁶³ A tal proposito, pur essendo prematura una presa di posizione sul punto, nella perdurante attesa della sentenza della CGUE, appare legittimo chiedersi quali soluzioni si pro-

della Repubblica, il principio solidaristico e quello egualitario, d'altra parte, anche il riconoscimento e la promozione delle autonomie locali – che includono indubbiamente anche i profili tributari dell'autonomia – sono stati inseriti non soltanto, ove pure se ne trova la più compiuta disciplina, nel Titolo V della Costituzione, ma prima di tutto nell'art. 5, ovvero tra i principi fondamentali. Tale notazione, che può apparire scontata, assume rilievo in funzione dell'importanza, del valore prescrittivo e anche della resistenza passiva, rispetto all'eventualità di una revisione costituzionale, che si intendano attribuire ai principi fondamentali e, nello specifico, al suddetto art. 5⁶⁴; ciò che è fuor di dubbio è che dei principi il legislatore e successivamente l'interprete debbano tener conto in sede di interpretazione dello stesso testo costituzionale⁶⁵ e di implementazione della normativa che ne discende⁶⁶.

A proposito delle disposizioni del Titolo V, inoltre, diretta espressione del relativo principio fondamentale sono le norme contenute negli

spettino a fronte di un'eventuale pronuncia in senso totalmente favorevole alla piattaforma, la quale disattenderebbe dunque *in toto* le conclusioni dell'avvocato generale. In altre parole, ci si potrebbe chiedere se sia ipotizzabile, nel caso di specie, il ricorso ai controlimiti, al fine di far pesare il principio autonomistico – cui l'ordinamento italiano, come noto, attribuisce la qualificazione di principio fondamentale – a fronte dell'interpretazione comunitaria delle norme sulla concorrenza: per quanto si possa affermare nel momento presente, e dunque *a priori*, ciò non appare fuori luogo purché sia dimostrato che la pedissequa applicazione della norma europea, così come interpretata dalla Corte di Giustizia, produca effetti tali da porsi in diretto contrasto con le prospettive di autogoverno dell'ente locale garantite per mezzo dell'art. 119 (sul punto cfr. C. cost., n. 370/2003, n. 370, sopra citata), oppure, sotto altro profilo, renda particolarmente difficile o impossibile all'ente locale l'adempimento delle proprie attribuzioni in termini di diritti sociali e prestazioni essenziali che l'imposizione tributaria garantisce. Nonostante l'applicazione dei controlimiti sia ormai stata "normalizzata" in termini di dialogo tra le corti (D. PELLEGRINI, *I controlimiti al primato del diritto dell'Unione europea nel dialogo tra le Corti*, Firenze, Firenze University Press, 2021; A. LO CALZO, *Dagli approdi della Corte costituzionale in tema di controlimiti alle tendenze nel dialogo con le Corti*, in *Federalismi.it*, 1, 2021), però, non si può fare a meno di notare come l'attuazione della costituzione economica rappresenti l'ambito in cui il rapporto si presenta probabilmente più che mai conflittuale (G. COMAZZETTO, *Costituzione, Economia, Finanza. Appunti sul diritto costituzionale della crisi*, in *Rivista AIC*, 4, 2019, p. 39).

⁶⁴ V. CRISAFULLI, L. PALADIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, Cedam, 1990, pp. 811-814.

⁶⁵ Con specifico riferimento all'art. 5, autorevole dottrina è giunta a riconoscere alla norma in commento persino il carattere di «norma-guida della lettura di tutta la Costituzione», in quanto l'autonomia rappresenterebbe «espressione di un modo di essere della Repubblica» (G. BERTI, *Art. 5*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, vol. I, Bologna, Zanichelli, 1975, pp. 277 e 286; le citazioni sono riportate in: V. CRISAFULLI, L. PALADIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, cit., p. 41).

⁶⁶ L'art. 5, oltretutto, impegna espressamente la Repubblica ad adeguare «i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento».

articoli 114 e 118 – che già il 119, sotto un certo aspetto, concretizza, ponendo le basi perché il sistema delle autonomie possa andare di pari passo con quello dei rapporti economici – in quanto essi esplicitano testualmente il proposito di porre l'ente più vicino alla dimensione del cittadino, e dunque *in primis* la città, al centro dell'ordinamento costituzionale: tale progetto, come si è osservato, non può prescindere dalla regolarità e dall'adeguatezza del gettito, a fronte di una complessità delle competenze amministrative e delle attribuzioni “di fatto” – cioè tutto il complesso di prestazioni anche non attribuite espressamente per legge, ma in ogni caso necessarie al benessere della comunità e non riservate ad altri – che pone a carico dell'ente locale una parte consistente dell'attuazione dei diritti sociali che, secondo la Carta costituzionale, la Repubblica è tenuta a perseguire attraverso ogni sua componente.

Mediante l'implementazione dell'autonomia tributaria, in sintesi, anche lo sforzo innovativo dei Comuni potrà essere meglio direzionato: non più, infine, soltanto il tentativo di recuperare quanto la globalizzazione paventa di togliere, ma un esercizio di autonomia locale proteso verso una promozione dei diritti economici e sociali ulteriore, più adeguata allo specifico contesto territoriale, rispetto al quoziente minimo garantito dalla legge dello Stato.

4. *I mezzi di tutela dell'autonomia locale e il «muro» della legge*

Si sono indicate tracce di un processo evolutivo che può rimettere in gioco il ruolo delle autonomie locali nei rapporti economici. Più che uno spazio immediatamente regolativo, si aprono ambiti di intervento amministrativo, di prevalente senso promozionale, di partecipazione a politiche pubbliche e di tessitura di relazioni sociali e istituzionali (ad es., i patti di solidarietà territoriale, *ex l.* 243/2012, art. 10), secondo un'ottica di *governance*. E tuttavia lo spazio delle politiche pubbliche è compreso dal condizionamento finanziario.

Il recupero di più incisivi poteri (anche) regolativi esige il sostegno di adeguati mezzi di tutela giurisdizionale, che riequilibri il rapporto tra la legge e l'autonomia locale. Il rapporto è attestato in termini problematici: da un lato, la legge, come fonte del diritto, ha perso capacità di conformazione della materia economica al cospetto di dinamiche fattuali e giuridiche sovranazionali; dall'altro, essa continua però a svolgere un ruolo di freno o di inibizione dell'autonomia locale. All'esito, la tutela giurisdizionale dell'autonomia locale soffre tanto della *manca* della legge, quanto della sua *invadenza*.

Ai fini di un'effettiva autonomia tributaria, l'art. 23 Cost. è stato sin troppo bene colto nella sua dimensione di fondamento del potere impositivo, mentre il legislatore tende a trascurarne il limite negativo, in relazione sistematica con l'art. 5 Cost. e a garanzia dell'autonomia tributaria locale⁶⁷. La necessità "preventiva" e l'ampiezza dell'intervento legislativo sono stati solertemente riconosciuti dalla Corte costituzionale, ad esempio nella sent. 36/2004, per la quale compete allo Stato «determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva (...) di Stato, Regioni ed enti locali». Le conseguenze di questo approccio sull'autonomia tributaria locale sono state fortemente penalizzanti. Emblematica è la sorte dell'imposta sugli immobili che ha spinto la dottrina a coniare il paradosso per cui è «lo Stato a partecipare al gettito di tributi locali»⁶⁸.

A questa penalizzante forza legislativa conformante – per gli enti locali – si aggiunge – anche per le Regioni – la legge statale di coordinamento della finanza pubblica. L'esito combinato è che «il sistema di finanziamento delle istituzioni territoriali *dipende* ed è *subordinato* alle scelte del Parlamento»⁶⁹; e che la mai raggiunta messa a regime della struttura dell'autonomia finanziaria ha comportato la reiterazione dei "tagli lineari" alla spesa storica⁷⁰.

Per altro verso è l'omissione della legge a penalizzare le autonomie locali, nei casi della definizione delle *funzioni fondamentali* e dei *livelli essenziali* ai fini del finanziamento delle medesime funzioni, *in primis*. A regime, le spese degli enti locali per l'esercizio delle funzioni fondamentali dovrebbero essere finanziate integralmente in ragione del fabbisogno standard. Oltre questo non v'è il vincolo del finanziamento integrale, ma la copertura è determinata in base alla capacità fiscale e alla riduzione per via di perequazione delle diverse capacità fiscali⁷¹. Eppure, la definizione delle funzioni fondamentali (e, più in generale, la riforma del *codice delle autonomie*) segnano il passo, mantenendo l'autonomia locale in condizione di precarietà e dipendenza. La stessa Corte costituzionale – nella sent. 33/2019 – ha invocato una definizione ordinamentale delle

⁶⁷ Questo versante "negativo" – a contemperare un concetto desueto di sovranità fiscale – è valorizzato anche con riferimento ai più generali limiti della potestà impositiva da G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, voll. I e II, Napoli, Jovene, 2011.

⁶⁸ S. STAIANO, *Costituzione italiana: articolo 5*, Roma, Carocci, 2017, p. 109.

⁶⁹ G. BIZIOLI, *Il federalismo fiscale*, cit., p. 70.

⁷⁰ G. DI GASPARÉ, *Diritto dell'economia*, cit., p. 307.

⁷¹ G. BIZIOLI, *Il federalismo fiscale*, cit., pp. 80-81.

funzioni fondamentali, in quanto profilo «essenziale dell'autonomia municipale», lamentando che «risultano ancora oggi contingentemente definite con un decreto-legge che tradisce la prevalenza delle ragioni economico finanziarie su quelle ordinamentali».

Alle limitazioni derivanti da interpretazioni penalizzanti della riserva di legge e dalle omissioni di legge si aggiunge l'«invadenza» della legge, richiamata, secondo un'interpretazione della Corte (a partire dalla sent. 303/2003), dal principio di sussidiarietà, impoverito della sua sostanza autonomistica mediante l'accostamento tirannico con il principio di legalità, a propria volta non rimeditato. La funzione amministrativa è così ricondotta al rango tradizionale di mera esecuzione, a dispetto della sua dimensione costituzionale di spazio di iniziativa autonoma di enti locali e di cittadini (art. 118). Mentre cioè la sussidiarietà (verticale e orizzontale) valorizzerebbe l'autonomia dei «senza-legge» (enti locali e cittadini, singoli e associati), il principio di legalità non rivisitato⁷² li mantiene in condizione di perdurante subalternità.

Non è mancato chi, in scia alla giurisprudenza della Corte di Karlsruhe sul *Familienexistenzminimum*, abbia proposto di recuperare – a sostegno dell'autonomia finanziaria – al principio di sussidiarietà una declinazione fiscale, tradotta come libertà di scelta in ordine alla destinazione di parte delle imposte⁷³. Non è però possibile spingere questo principio fino a farne il motore di una generale auto-imposizione⁷⁴, a pena altrimenti di entrare in cortocircuito logico con altri principi dell'ordinamento costituzionale. La scelta del contribuente (per la destinazione del 5 per mille, ad esempio) è pur sempre canalizzata entro servizi meritori, a giudizio di una mediazione rappresentativa e per una finalità pubblicistica-solidaristica. Nella sent. 118/2015, la Corte costituzionale (par. 8.4) ha riconosciuto la correlazione tra gli equilibri di finanza pubblica e la solidarietà – e la coesione – all'interno della Repubblica. A proposito delle agevolazioni fiscali, per la Corte, «poiché l'attività di interesse generale svolta senza fini di lucro da tali enti realizza anche una forma nuova e indiretta di concorso alla spesa pubblica (ciò che deriva dal necessario reinvestimento degli utili in attività orientate a una funzione so-

⁷² P. GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 123; F. PIZZOLATO, *La sussidiarietà tra le fonti: socialità del diritto ed istituzioni*, in *Politica del diritto*, 2006, p. 385 ss.

⁷³ Cfr. L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale*, cit., pp. 20, 113 e 121.

⁷⁴ C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, Giuffrè, 2011, pp. 54 ss., 58 ss., sottolinea il significato solidaristico della riserva di legge e, in questa prospettiva, critica il rapporto tra auto-imposizione e principio del beneficio.

ziale), il Titolo X (Regime fiscale degli enti del terzo settore) del cod. terzo settore prevede misure di agevolazione fiscale» (sent. 72/2022)⁷⁵.

Queste aperture, tuttavia, non valgono a ribaltare le criticità rilevate riguardo al rapporto legge-autonomia, in cui la prima, anziché agire come vettore di *capacitazione* democratica, tende a configurarsi piuttosto come un “muro”. Tale *capacitazione* non può essere rivolta solo in direzione della libertà economica, dovendo piuttosto atteggiarsi a limite ogni qualvolta (anche) poteri privati svuotino l'autonomia dei cittadini, singoli e associati. Di fronte alla legge erta a muro, alla tutela degli enti locali gioverebbe la possibilità di accesso dinanzi al giudice della legge stessa. Ciò nondimeno, persiste una limitazione alla partecipazione delle autonomie locali al giudizio costituzionale. I rimedi fin qui predisposti dal legislatore (con l'art. 9 della l. 131/2003, che prevede che il ricorso statale possa essere proposto dalla Conferenza Stato-Città e autonomie locali e quello regionale su proposta dei CAL) sono insufficienti, perché affidati alla mediazione altrui. Né a tale debolezza pone rimedio efficace la giurisprudenza della Corte per la quale spetta alle Regioni, in via principale, «denunciare la legge statale anche per la lesione delle attribuzioni degli enti locali, *indipendentemente dalla prospettazione della violazione della competenza legislativa regionale*»⁷⁶. Per la Corte, infatti, tale legittimazione sussiste in capo alle Regioni in forza della stretta connessione tra le attribuzioni regionali e quelle delle autonomie locali che «consente di ritenere che la lesione delle competenze locali sia potenzialmente idonea a determinare una vulnerazione delle competenze regionali» (sentenze n. 195/2019; 95 e 169 del 2007, 417/2005 e 196/2004). Tale orientamento è valso soprattutto ad escludere l'ammissibilità degli interventi degli enti locali in giudizio (emblematico il caso delle Province nella sent. 220/2013). Né – invero un po' paradossalmente – la situazione risulta sensibilmente migliorata a seguito delle recenti aperture processuali della Corte costituzionale, concretizzatesi nella modifica delle Norme integrative, che non predispongono canali specifici nuovi e dedicati per gli enti locali⁷⁷.

Tale persistente chiusura entra in contraddizione anche con l'apertura internazionalistica dell'ordinamento. Una forma di accesso diretto

⁷⁵ Cfr., a commento della sentenza, L. GORI, *La “missione” del volontariato nella riforma Terzo settore secondo la Corte costituzionale* (in www.cantiereterzosettore.it/, 18 marzo 2022).

⁷⁶ Corte cost., 20 giugno 2019, n. 195; 8 novembre 2017, n. 261; 13 gennaio 2016, n. 29; 3 luglio 2013, n. 220; 12 dicembre 2012, n. 311; 16 novembre 2009, n. 298.

⁷⁷ G. BERGONZINI, *Una Corte costituzionale aperta? Comunicazione partecipazione contraddittoria*, Napoli, Jovene, 2021, p. 177 ss.

degli enti locali alla Corte costituzionale è richiesta dalla Carta europea dell'Autonomia Locale (CEAL, art. 11: «Le collettività locali devono disporre di un diritto di ricorso giurisdizionale, per garantire il libero esercizio delle loro competenze ed il rispetto dei principi di autonomia locale, consacrati dalla Costituzione o dalla legislazione interna»). L'utilizzo da parte della Corte costituzionale di questa carta internazionale, pur giuridicamente rilevante (alla stregua di parametro interposto, *ex art. 117.1 Cost.*), è stato sin qui molto limitato⁷⁸. Nella sent. 50/2015 della Corte costituzionale, la Carta europea è stata frettolosamente liquidata come un documento di indirizzo e dai contenuti manipolabili con interpretazioni sostanzialistiche⁷⁹.

Il mancato accesso diretto alla Corte costituzionale comporta che gli enti locali – sovente destinatari di norme di coordinamento della spesa pubblica dettagliate – siano sprovvisti di un rimedio giurisdizionale adeguato. Sono obbligati a confidare nella incerta mediazione statale o regionale o a passare per il filtro di un giudice *a quo*, con la complicazione per cui non è facile individuare le modalità per l'instaurazione del giudizio *a quo*⁸⁰.

Si può notare, in conclusione, che la stessa CEAL, all'art. 9, richiede per gli enti locali un adeguato grado di autonomia finanziaria. Anche per i principi della Carta europea dell'Autonomia locale la combinazione di efficaci rimedi giurisdizionali e di un'adeguata autonomia finanziaria è condizione necessaria per garantire l'autonomia locale, che – per l'ispirazione di fondo (anche qui) omogenea di Carta costituzionale e Carta europea delle Autonomie Locali – è costitutiva della stessa democrazia.

⁷⁸ Un'analisi critica della giurisprudenza costituzionale su questa Carta in P. COSTA, *La Carta europea dell'autonomia locale tra postdemocrazia e iperdemocrazia. Appunti per una rilettura giuridica, alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1, 2018, p. 67 ss.

⁷⁹ P. COSTA, *La Carta europea*, cit., p. 72 s.

⁸⁰ Per tali considerazioni sono debitore di P. COSTA, *I simulacri. Democrazia locale e contenimento della spesa pubblica*, in G. COCCO, S. LA PORTA (a cura di), *Il pendolo delle autonomie, tra aspirazioni federalistiche e tentazioni di semplificazione. Scritti in onore di Anna Marzanati*, Milano, Giuffrè, 2018, p. 99 ss.

GIOVANNI COMAZZETTO

LA PROSPETTIVA EUROPEA:
IL CONTROLLO SULLA GESTIONE DELLE RISORSE
IN UN SISTEMA MULTILIVELLO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La nuova *governance* economico-finanziaria sovranazionale dopo il *Next Generation EU*. – 3. Il sistema dei controlli sul NGEU e il ruolo della Commissione. – 4. La natura dei controlli e il ruolo della Corte dei conti europea: verso un nuovo paradigma? – 5. Le risorse proprie: prospettive di riforma della fiscalità europea. – 6. Conclusioni.

1. *Premessa*

Leggere i processi in corso è operazione rischiosa, in quanto si ha l'impressione di trovarsi di fronte a mutamenti radicali che minano la tenuta di categorie consolidate e l'attendibilità di interpretazioni sedimentate a lungo. Essa costituisce, al contempo, un compito a cui non ci si può sottrarre, se è vero che proprio questa è la responsabilità dello scienziato.

I fatti sono noti e non vale la pena riprenderli se non per brevi cenni. A seguito dell'emergenza pandemica sono stati in primo luogo messi in atto interventi eccezionali di sostegno finanziario al fine di consentire il forte indebitamento degli Stati membri dell'Unione, chiamati a fronteggiare le conseguenze economiche delle misure di contenimento della pandemia da Covid-19. Ciò si è concretato, in particolare, nell'adozione di un programma temporaneo di acquisto di titoli del settore privato e pubblico da parte della BCE, chiamato "Programma di acquisto per l'emergenza pandemica" (*Pandemic Emergency Purchase Programme*, PEPP), diretto a mantenere la liquidità del settore finanziario e finanziare l'indebitamento espansivo degli Stati. Altre misure di grande rilievo sono state l'autorizzazione agli Stati ad adottare misure di sostegno al tessuto economico in deroga alla disciplina sugli aiuti di Stato¹, nonché l'at-

¹ *Temporary Framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*, Brussels, 19.3.2020, C(2020) 1863 final.

tivazione della clausola di salvaguardia generale del Patto di stabilità e crescita (*general escape clause*)², misure poi più volte prorogate.

Oltre alle misure di flessibilità e a diversi strumenti di sostegno, spesso adottati al di fuori del quadro normativo vigente³, è stato introdotto uno strumento innovativo di durata temporanea, il *Next Generation EU*, del valore di 750 miliardi di euro, insieme ad una proposta modificata per il Quadro Finanziario Pluriennale 2021-2027, al fine di tener conto delle conseguenze socioeconomiche della crisi. La combinazione dei due strumenti dà vita ad un pacchetto che ammonta a 2.018 miliardi di euro⁴. Per quanto concerne in particolare il NGEU, la Commissione è stata autorizzata a raccogliere capitale sui mercati finanziari, per conto dell'Unione, fino all'importo sopraccitato, che andrà a finanziare i contributi agli Stati sotto forma sia di sovvenzioni sia di prestiti. Lo straordinario piano di investimenti pubblici messo in atto a livello europeo tramite il NGEU presenta in particolare due profili di discontinuità rispetto al passato: il suo carattere di fenomeno distributivo *cross-border relevant*⁵, e la parziale condivisione tra gli Stati della responsabilità per l'indebitamento sui mercati finanziari. Sotto questo profilo, il richiamo al carattere

² *Comunicazione della Commissione al Consiglio sull'attivazione della clausola di salvaguardia generale del patto di stabilità e crescita*, Bruxelles, 20.3.2020, COM(2020) 123 final.

³ Oltre ai già citati strumenti straordinari di politica monetaria messi in campo dalla BCE, alla sospensione del Patto di stabilità e crescita e del *Fiscal Compact*, nonché alla sospensione della disciplina ordinaria degli aiuti di Stato, rilevano le procedure di erogazione semplificata attivate nell'ambito del MES per il sostegno alla spesa sanitaria (v. M. BURSI, *La linea sanitaria del Meccanismo Europeo di Stabilità: né leviatano, né panacea*, in *Osservatorio AIC*, n. 1/2021, pp. 108-136) e il programma SURE (*Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency*), finanziato tramite l'emissione di *eurobond* (sul quale v. A. NATO, *Il Meccanismo europeo di sostegno temporaneo per attenuare i rischi di disoccupazione nello stato di emergenza (SURE): solidarietà in prestito nella crisi COVID-19?*, in *La Comunità Internazionale*, n. 2/2020, pp. 265-279). Per una valutazione complessiva degli strumenti messi in atto v., *ex multis*, F. BILANCIA, *Indirizzo politico e nuove forme di intervento pubblico nell'economia in attuazione del Recovery and Resilience Facility, tra concorrenza e nuove politiche pubbliche*, in *Costituzionalismo.it*, n. 1/2022, pp. 1-51; E. TRIGGIANI, *Il principio di solidarietà nell'Unione europea*, in *Giornale di diritto del lavoro e di relazioni industriali*, n. 2/2021, pp. 235-255 e F. SCUTO, *La dimensione sociale della Costituzione economica nel nuovo contesto europeo. Intervento pubblico nell'economia, tutela del risparmio, reddito minimo*, Torino, Giappichelli, 2022, spec. p. 195 ss.

⁴ 1.824 miliardi di euro a prezzi 2018.

⁵ Osserva F. BILANCIA, *Le trasformazioni dei rapporti tra Unione europea e Stati membri negli assetti economico-finanziari di fronte alla crisi pandemica*, in *Diritto Pubblico*, n. 1/2021, p. 43, che vi sono «due elementi del tutto nuovi nel contesto politico-istituzionale del processo di integrazione europea, vale a dire *a*) un significativo fenomeno redistributivo *cross-border relevant* e *b*) la parziale condivisione tra gli Stati della responsabilità per le linee di indebitamento sui mercati finanziari, linee alle quali potrà accedere, in attuazione del richiamato Piano di intervento finanziario, la Commissione europea».

temporaneo dello strumento si affianca alla constatazione di processi presumibilmente di lungo periodo che, connessi sia al NGEU sia alla riforma del bilancio dell'Unione, potrebbero determinare un significativo cambio di paradigma non solo nella *governance* economico-finanziaria dell'UE bensì anche nell'inquadramento teorico dell'ordinamento eurounitario nel suo complesso⁶.

Ai fini della presente riflessione, di particolare rilievo è l'aumento delle risorse proprie dell'Unione, aumento che ovviamente non si pone soltanto sul piano quantitativo, concretandosi in una prospettiva di ampio raggio che vede l'adozione di politiche espansive, il ricorso al mercato, la possibile introduzione di imposte "europee"⁷. Un tale ripensamento dei meccanismi di finanziamento del bilancio eurounitario, in prospettiva sempre meno dipendente dai contributi degli Stati membri, ha notevoli implicazioni di carattere costituzionale, non sempre adeguatamente messe a fuoco dalla dottrina.

Ha osservato sul punto la Corte dei conti italiana che «diventa fondamentale l'attenzione ad una dimensione di *performance* finanziaria avveduta del fatto che una spesa "disutile" non implica soltanto uno spreco di risorse e una distruzione di ricchezza evidentemente prelevata, a monte, in un modo comunque coattivo, ma pone anche un problema ulteriore, ossia quello di dover ripagare debiti per cui non si sia realizzato, in resi, il ritorno atteso dell'investimento»⁸. Questa notazione dà l'abbrivio alle riflessioni che seguono, incentrate sul ripensamento dei sistemi di controllo sull'uso delle risorse a livello nazionale ed europeo che potrebbe scaturire dall'adozione del NGEU.

2. *La nuova governance economico-finanziaria sovranazionale dopo il Next Generation EU*

Come è noto, il NGEU, così come definito nel regolamento 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021 che

⁶ Si consenta di rinviare, sul punto, a G. COMAZZETTO, *La solidarietà nello spazio costituzionale europeo. Tracce per una ricerca*, in *Rivista AIC*, n. 3/2021, pp. 258-279.

⁷ E. TRAVERSA, S. LOTITO FEDELE, *La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo*, in M. CAMPUS, S. DORIGO, V. FEDERICO, N. LAZZERINI (a cura di), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, Firenze, Firenze University Press, 2022, pp. 117-142.

⁸ *Relazione annuale 2021. I rapporti finanziari con l'Unione europea e l'utilizzazione dei Fondi europei*, reperibile all'indirizzo <https://www.corteconti.it/Download?id=34c5bf81-1e79-4f05-a031-90422abd0ce5>.

istituisce il dispositivo per la ripresa e la resilienza, si impernia su sei pilastri: transizione verde; trasformazione digitale; crescita intelligente, sostenibile e inclusiva, che comprenda coesione economica, occupazione, produttività, competitività, ricerca, sviluppo e innovazione, e un mercato interno ben funzionante con PMI forti; coesione sociale e territoriale; salute e resilienza economica, sociale e istituzionale, al fine, fra l'altro, di rafforzare la capacità di risposta alle crisi e la preparazione alle crisi; e politiche per la prossima generazione, l'infanzia e i giovani, come l'istruzione e le competenze (articolo 3). L'obiettivo generale del dispositivo è enunciato nel successivo articolo 4, e consiste nel promuovere *la coesione economica, sociale e territoriale dell'Unione migliorando la resilienza, la preparazione alle crisi, la capacità di aggiustamento e il potenziale di crescita degli Stati membri, attenuando l'impatto sociale ed economico di detta crisi, in particolare sulle donne, contribuendo all'attuazione del pilastro europeo dei diritti sociali, sostenendo la transizione verde, contribuendo al raggiungimento degli obiettivi climatici dell'Unione per il 2030 [...], nonché al raggiungimento dell'obiettivo della neutralità climatica dell'UE entro il 2050 e della transizione digitale, contribuendo in tal modo alla convergenza economica e sociale verso l'alto, a ripristinare e a promuovere la crescita sostenibile e l'integrazione delle economie dell'Unione e a incentivare la creazione di posti di lavoro di alta qualità, nonché contribuendo all'autonomia strategica dell'Unione unitamente a un'economia aperta, e generando un valore aggiunto europeo*. Tra i principi rilevanti, oltre al già citato "valore aggiunto europeo"⁹, figura quello di addizionalità, tale per cui il sostegno finanziario di cui al dispositivo si aggiunge, e non sostituisce, i sostegni forniti nell'ambito di altri programmi dell'Unione, nonché il rispetto del principio «non arrecare un danno significativo» (articoli 5 e 9).

Dalla disciplina complessiva si desume che il dispositivo è strumento basato sulla *performance*: il finanziamento del *Recovery and Resi-*

⁹ Riconoscendo la natura «multiforme» del concetto, il Parlamento europeo l'ha definito nei seguenti termini (Risoluzione del Parlamento europeo del 24 ottobre 2017 sul documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE, 2017/2742(RSP)): *Un'azione a livello europeo ha un chiaro valore aggiunto quando*

- *consente di ottenere risultati che gli sforzi nazionali, regionali o locali non potrebbero offrire (effetto di ricaduta);*
- *favorisce azioni a livello nazionale, regionale o locale per conseguire gli obiettivi del trattato UE che non sarebbero altrimenti raggiunti;*
- *sostiene azioni che possono essere finanziate solo mediante la condivisione delle risorse a livello di UE in ragione dei loro elevati fabbisogni finanziari, oppure*
- *contribuisce a stabilire e sostenere la pace e la stabilità nel vicinato dell'UE e al di là di esso.*

lience Facility (RRF) si basa infatti sul conseguimento di *milestone* e *target* da parte dagli Stati beneficiari (recita l'articolo 24, paragrafo 2, del Regolamento citato, che *Dopo aver raggiunto i traguardi e gli obiettivi concordati e indicati nel piano per la ripresa e la resilienza [...], lo Stato membro interessato presenta alla Commissione una richiesta debitamente motivata relativa al pagamento del contributo finanziario e, se del caso, del prestito. Gli Stati membri possono presentare alla Commissione tali richieste di pagamento due volte l'anno*). Trattasi di uno dei tre principali profili di discontinuità del RRF rispetto ai fondi europei "tradizionali": 1) le modalità di reperimento delle risorse (ricorso al mercato, anziché ai contributi degli Stati membri); 2) la configurazione di un modello di *direct management* in capo alla Commissione, che dà origine a un sistema speciale rispetto al Regolamento 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013, sui Fondi strutturali¹⁰; 3) l'erogazione delle risorse in rate semestrali, sulla base del conseguimento di *milestone* e *target* previamente concordati, e fissati nei piani di ripresa e resilienza nazionali, appunto.

Il raccordo, sul piano sostanziale, con il quadro normativo di carattere economico-finanziario vigente è assicurato da quanto dispone l'articolo 10 (*Misure per collegare il dispositivo a una sana governance economica*): è ad esempio disciplinata l'ipotesi di una sospensione totale o parziale degli impegni o dei pagamenti ove il Consiglio constati, a norma dell'articolo 126, paragrafi 8 o 11, TFUE, che uno Stato membro non ha adottato misure efficaci per correggere il disavanzo eccessivo¹¹.

3. *Il sistema dei controlli sul NGEU e il ruolo della Commissione*

La centralità del ruolo della Commissione risulta soprattutto dalle funzioni di controllo ad essa affidate. Queste si concretano in controlli che avvengono *ex ante* – tali da sconfinare finanche nella co-determinazione dei contenuti dei piani nazionali –, *in itinere* ed *ex post*. Con riferimento ai primi, occorre rammentare che il controllo della Commissione è già stato effettuato sui piani nazionali, che dovevano essere conformi a

¹⁰ Cfr. sul punto V. MANZETTI, L. COLANGELO, *I controlli della Commissione e della Corte dei conti europea sui fondi del PNRR: verso una nuova declinazione orientata alla performance*, in *Italian Papers on Federalism*, n. 2/2022, p. 82 ss.

¹¹ Si veda inoltre l'articolo 17, ai sensi del quale *I piani per la ripresa e la resilienza sono coerenti con le pertinenti sfide e priorità specifiche per paese individuate nell'ambito del semestre europeo, nonché con le sfide e le priorità individuate nell'ultima raccomandazione del Consiglio sulla politica economica della zona euro per gli Stati membri la cui moneta è l'euro*.

quanto precisato negli articoli 18 e 19 del Regolamento succitato: ai sensi del paragrafo 3 di quest'ultimo, la valutazione della Commissione si impernia su undici criteri, a loro volta raggruppabili in quattro categorie (pertinenza, efficacia, efficienza e coerenza). Traguardi e obiettivi supplementari debbono essere previsti nel caso in cui siano richiesti da uno Stato non solo i contributi a fondo perduto, ma anche i prestiti (articolo 14). Altri controlli si effettuano poi *in itinere*, in caso di aggiornamenti, revisioni o modifiche dei piani già presentati (articolo 21). Fatta salva la possibilità per gli Stati di ottenere un prefinanziamento (articolo 13), i successivi pagamenti sono subordinati alla positiva valutazione della Commissione sui progressi realizzati. Sebbene sia previsto l'intervento del Consiglio, in particolare mediante l'approvazione (su proposta della Commissione), con decisione di esecuzione, della valutazione del piano per la ripresa e la resilienza presentato dallo Stato membro, così come dei piani modificati, *dominus* dell'intero processo è indiscutibilmente la Commissione. Il Parlamento europeo sembra per contro ricoprire un ruolo complessivamente marginale: trattandosi di entrate con destinazione specifica ai sensi dell'articolo 21 del Regolamento n. 2018/1046 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 luglio 2018, che stabilisce le regole finanziarie applicabili al bilancio generale dell'Unione, le risorse del RRF si sottraggono al principio di universalità del bilancio e pertanto al circuito decisionale che vede coinvolto il Parlamento – il cui ruolo è solo in parte recuperato nel corso della procedura di scarico ai sensi degli articoli 318 e 319 TFUE¹². Parlamento europeo e Consiglio sono poi destinatari di una relazione annuale in merito all'attuazione del dispositivo (articolo 31), nonché di una relazione di valutazione *ex post* indipendente¹³ (articolo 32). La creazione di sistemi paralleli di gestione e controllo sui fondi europei è destinata a creare non pochi problemi di coordinamento¹⁴.

¹² Cfr. V. MANZETTI, L. COLANGELO, *I controlli della Commissione e della Corte dei conti europea*, cit., p. 95.

¹³ La valutazione *ex post* è in realtà duplice: ai sensi del primo paragrafo del medesimo articolo *Entro il 20 febbraio 2024 la Commissione presenta al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni una relazione di valutazione indipendente sull'attuazione del dispositivo ed entro il 31 dicembre 2028 una relazione di valutazione ex-post indipendente*.

¹⁴ Osservano F. CORTI, J. NÚÑEZ FERRER, *Steering and Monitoring the Recovery and Resilience Plans. Reading between the lines*, in CEPS, 26 aprile 2021, p. 14, reperibile all'indirizzo <https://www.ceps.eu/ceps-publications/steering-and-monitoring/>, che «*The politicisation of the RRF has also de facto complicated, rather than simplified, the accountability process. Who is accountable to whom? For the EU budget the EC is accountable to the European Parliament. Here the accountability seems to shift to the Council, which for the MFF (Multiannual Finan-*

4. *La natura dei controlli e il ruolo della Corte dei conti europea: verso un nuovo paradigma?*

La Corte dei conti figura tra le istituzioni europee elencate all'articolo 13 TUE; ad essa spetta il compito di assicurare il controllo dei conti dell'Unione (articolo 285 TFUE), operando in piena indipendenza. Essa in particolare controlla la legittimità e la regolarità delle entrate e delle spese ed accerta la sana gestione finanziaria (articolo 287, paragrafo 2 TFUE), presentando una relazione annuale che è trasmessa alle altre istituzioni dell'Unione ed è pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Può inoltre presentare in ogni momento le sue osservazioni su problemi particolari sotto forma, tra l'altro, di relazioni speciali, e fornire pareri su richiesta di una delle altre istituzioni dell'Unione (articolo 287, paragrafo 4, TFUE). Essa svolge poi alcune funzioni consultive, di carattere sia obbligatorio sia facoltativo. Sebbene non le siano affidate funzioni giurisdizionali, le sue osservazioni sono state definite «indizio qualificato» dalla Corte di giustizia nella sent. *Landbrugsministeriet - EF-Direktoratet e Steff-Houlberg Export I/S*¹⁵.

Il controllo di legalità e regolarità effettuato ai fini della DAS (*déclaration d'assurance*) annuale si connota per il suo carattere eminentemente quantitativo¹⁶, potendo invece i cosiddetti *special report*¹⁷ concentrarsi su

cial Framework) it is not [...]. The problem is first the lack of direct accountability of national authorities to the EU, and also the creation of another system in parallel to the normal EU budget, with overlaps with the cohesion policy or other EU budget programmes. As mentioned already, the RRF will, to a substantial extent, be delivered through existing management authorities, often for RRF activities that complement those of the EU budget. Having essentially two strands of EU budget being managed differently makes little sense. According to the RRF Regulation, the European Parliament will scrutinise the spending through the normal discharge procedure, and the European Court of Auditors (ECA) will also produce a report for the discharge. However, under direct management, with the milestone approach to funding, the normal work of the ECA in presenting the error rate of the EU funds cannot be applied to the RRF. The ECA's reporting has to be designed specifically for the RRF to make it relevant to assess the quality of the expenditure». Il punto, con particolare riferimento al ruolo della Corte dei conti europea, sarà approfondito nel successivo paragrafo.

¹⁵ Corte giust., sent. 12 maggio 1998, C-366/95, *Landbrugsministeriet - EF-Direktoratet e Steff-Houlberg Export I/S*.

¹⁶ Osserva G. CIPRIANI, *Improving the Accountability of the EU Budget's Multi-Level Implementation: Strengthening the Contribution of the European Court of Auditors*, in *German Law Journal*, n. 22, 2021, pp. 466-489, che «the annual audit opinion's methodology is based on testing a random, statistically representative, sample of financial transactions with a view to calculate a global estimate of non-compliance in the form of a percentage of "error." This approach revealed a number of uncomfortable frailties and uncertainties».

¹⁷ Questa attività della Corte sembra aver assunto un rilievo sempre crescente, se si considera che tra il 2015 e il 2020 sono stati pubblicati ben 175 *special report*.

controlli attinenti alla *performance*. Questa distinzione è di assoluto rilievo se si guarda alla collocazione che, in prospettiva, la Corte dei conti europea è destinata ad assumere con riferimento al controllo sulla gestione dei fondi connessi al RRF. Premesso che il suo ruolo in merito non è stato chiaramente definito nel Regolamento n. 241 del 2021, la strategia da essa predisposta per il periodo 2021-2025 ha fugato ogni dubbio sul punto¹⁸.

Tre aspetti debbono essere qui presi in considerazione, prima di analizzare nelle conclusioni i maggiori profili di criticità che il coinvolgimento della Corte dei conti mette in campo.

In primo luogo, il carattere *multilevel* del sistema di gestione delle risorse, tale per cui ai fini del corretto utilizzo dei fondi è fondamentale che a funzionare in modo adeguato sia innanzitutto il sistema di controlli predisposto a livello dei singoli Stati beneficiari. Di ciò prende atto il Regolamento sul RRF ove – all'articolo 22 – dispone che gli Stati membri adottino *tutte le opportune misure per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e per garantire che l'utilizzo dei fondi in relazione alle misure sostenute dal dispositivo sia conforme al diritto dell'Unione e nazionale applicabile, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la rettifica delle frodi, dei casi di corruzione e dei conflitti di interessi. A tal fine, gli Stati membri prevedono un sistema di controllo interno efficace ed efficiente nonché provvedono al recupero degli importi erroneamente versati o utilizzati in modo non corretto. Gli Stati membri possono fare affidamento sui loro normali sistemi nazionali di gestione del bilancio*. In secondo luogo, il carattere di *performance based instrument* proprio del RRF, trattandosi di uno «strumento erogativo che non si basa sull'ordinario modello costi/rimborsi, ma sul raggiungimento dei *milestone* e dei *target*»¹⁹, con la conseguenza che ad avere precipua importanza anche ai fini dell'attività di controllo non può essere il fatto in sé che le risorse siano state spese dallo Stato beneficiario (ciò che, con riferimento ai fondi di coesione, fa sì che la principale preoccupazione sia l'erogazione stessa, *sic et simpliciter*, piuttosto che il raggiungimento degli obiettivi²⁰), bensì l'impatto che le risorse impiegate siano effettiva-

¹⁸ *La strategia della Corte dei conti europea per il periodo 2021-2025*, gennaio 2021, reperibile all'indirizzo https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2021-2025/STRATEGY2021-2025_IT.pdf.

¹⁹ V. MANZETTI, L. COLANGELO, *I controlli della Commissione e della Corte dei conti europea*, cit., p. 82.

²⁰ Il punto è ben colto dalla stessa Corte: v. *Report of the European Court of Auditors on the performance of the EU budget - Status at the end of 2019*, 9 novembre 2020, par. 3.66,

mente riuscite a determinare, e pertanto anche il loro risultato “sociale”. In terzo e ultimo luogo, l'intreccio tra il ruolo della Commissione e quello della Corte dei conti: è infatti evidente che, ove si declini la funzione di quest'ultima nel senso di un controllo sulla *performance* piuttosto che sulla regolarità della spesa secondo il criterio del «tasso di errore», diviene inevitabile una sovrapposizione rispetto al ruolo della Commissione nell'esercizio dei suoi controlli *ex ante*, *in itinere* ed *ex post*.

5. *Le risorse proprie: prospettive di riforma della fiscalità europea*

L'attuale composizione del bilancio unionale è l'esito di un lungo e travagliato processo, connotato da una prima svolta avvenuta negli anni Settanta con il passaggio da un sistema basato sui contributi nazionali ad un altro basato su due risorse proprie effettive (dazi doganali e prelievi agricoli) e una risorsa nazionale connessa all'imposta sul valore aggiunto (decisione del Consiglio del 21-22 aprile 1970). La decisione rispondeva ad una esigenza fissata già nel Trattato di Roma all'articolo 200, per cui *La Commissione studierà a quali condizioni i contributi finanziari degli Stati membri di cui all'articolo 200 potrebbero essere sostituiti con risorse proprie, e in particolare con entrate provenienti dalla tariffa doganale comune dopo la definitiva instaurazione di quest'ultima*. Successivamente, nell'imminenza dell'approvazione del Trattato di Maastricht, un'ulteriore innovazione è stata apportata dall'istituzione del Quadro Finanziario Pluriennale o QFP (1988). Nella versione modificata a Maastricht, il TCE confermava, all'articolo 201, che *Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie* (corrispondente all'attuale articolo 311 TFUE). Nel Consiglio europeo dell'11-13 febbraio del 1988 era stata peraltro introdotta una quarta risorsa detta «complementare», rappresentata da un'aliquota del reddito nazionale lordo di ogni Stato membro, da attivare solo in via sussidiaria rispetto alle tre risorse principali. In verità, con il passare degli anni questa risorsa è divenuta la principale fonte di finanziamento del bilancio unionale: nell'anno 2020, essa costituiva il 76,5% delle entrate complessive da risorse proprie²¹.

e *Opinion 4/2020 regarding the proposed REACT-EU regulation and Common Provisions Regulation governing the ESI funds*, 14 luglio 2020, par. 8, ove si osserva che «*the rush to absorb funds [i.e. to spend the money available] may lead to insufficient consideration to value for money*».

²¹ *Sintesi dell'audit dell'UE. Presentazione delle relazioni annuali della Corte dei conti europea sull'esercizio 2020*, reperibile all'indirizzo https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/auditinbrief-2020/auditinbrief-2020_IT.pdf.

Diverse sono state le proposte di superamento di questo sistema nel corso degli anni. In un documento del 2011 la stessa Commissione giudicava il meccanismo in essere come «slegato dalle priorità delle politiche dell'UE», «inefficace secondo la maggior parte dei criteri di valutazione», nonché «opaco e talmente complesso che solo pochi specialisti ne comprendono bene il funzionamento, il che ne limita il controllo democratico»²². Si ipotizzava pertanto una limitazione della risorsa basata sul reddito nazionale lordo (che avrebbe comunque continuato a finanziare circa il 40% del bilancio), la soppressione della risorsa basata sull'IVA e l'introduzione di nuove tasse sul settore finanziario. Proposte di analogo tenore, anche se più articolate, si leggono nel *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE*²³ pubblicato nel 2017, poco dopo il *Libro bianco sul futuro dell'Europa*, che prospettava cinque scenari per l'evoluzione del processo di integrazione. Anche qui si evidenziavano i limiti del sistema di finanziamento basato perlopiù su contributi degli Stati membri, in quanto esso rafforzava la «falsa convinzione secondo cui il valore del bilancio dell'UE per uno Stato membro può essere misurato in base al saldo netto tra i contributi versati e i fondi ricevuti» – dunque l'ottica del «giusto ritorno». Rilevante, sempre nell'ambito delle proposte di riforma del bilancio, il resoconto finale del lavoro svolto dal Gruppo ad alto livello sulle risorse proprie, istituito nel 2014. Nel documento (pubblicato nel dicembre del 2016) si legge ad esempio che «The flexibility and influence for short-term crisis intervention remains a weakness that must clearly be addressed. The budget is too small for real anti-cyclical economic stabilisation and substantive redistribution, which are a mainstay of national budgets, or for what orthodox wisdom would require of a “federal-level” budget». Proposte più ambiziose, nel senso dell'emissione di debito comune e dell'avvicinamento ad una unione fiscale, si sono succedute fin dalla pubblicazione del *Libro verde sulla fattibilità dell'introduzione di stability bond*²⁴, licenziato verso la fine del 2011 dalla Commissione europea guidata da José Barroso. Obiettivo di quest'ultima proposta era peraltro l'alleggerimento della tensione sul mercato dei debiti sovrani, e non l'avvio di politiche redistributive – una proposta in ogni caso respinta alla luce dell'opposizione

²² Così la relazione di accompagnamento alla *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea* del 29 giugno 2011, COM(2011) 510 def.

²³ *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE* del 28 giugno 2017, COM(2017) 358 def.

²⁴ *Libro verde sulla fattibilità dell'introduzione di stability bond* del 23 novembre 2011, COM(2011) 818 def.

franco-tedesca ad ogni forma di condivisione del debito tra gli Stati membri, a favore dei noti meccanismi di stabilità. Un simile accento sulla garanzia di stabilità emerge dal documento intitolato *Completare L'Unione economica e monetaria dell'Europa*²⁵, nel quale si accenna, seppure in modo vago, alla necessità di istituire una funzione di stabilizzazione dei bilanci per la zona euro, la quale in ogni caso non poteva essere concepita come strumento di perequazione dei redditi tra gli Stati membri e doveva essere anzi «collegata strettamente alla conformità con il quadro complessivo di governance dell'UE».

Concludendo sul punto, può allora dirsi che ad oggi la fiscalità europea si connota per una serie di aspetti che la distinguono significativamente dalla fiscalità degli Stati membri. Non solo manca un rapporto diretto tra Unione europea e contribuenti, ma le risorse proprie dell'Unione sono, a ben vedere, “derivate”, e rispetto alla loro provenienza «non è possibile esercitare alcun meccanismo di responsabilità politica tipico del rapporto tributario, meno di tutti quello fondato sulla nota regola *no taxation without representation*»²⁶. Inoltre, alla luce delle competenze affidate in materia alle istituzioni sovranazionali, ha finora nettamente prevalso un'armonizzazione fiscale declinata nel senso dell'integrazione “negativa”, dunque della rimozione degli ostacoli ai flussi di beni importati ed esportati. Sebbene non si possa ancora parlare di una connessione tra obbligazione tributaria e principio di solidarietà a livello sovranazionale, risultando anzi per certi versi improprio fare riferimento al concetto di «obbligazione tributaria» nel contesto eurounitario, ad un'ottica *lato sensu* solidaristica – e pertanto di integrazione “positiva” – possono essere tuttavia ricondotte le nuove forme di tassazione che si stanno affermando sulla base di criteri “eccentrici” rispetto alla concezione tradizionale della capacità contributiva – vedi il caso della tassazione ambientale²⁷ o delle proposte di introduzione di una *digital tax* e di imposte sulle transazioni finanziarie²⁸. La recente decisione 2020/2053

²⁵ *Completare L'Unione economica e monetaria dell'Europa*, presentata il 22 giugno 2015 dai cinque Presidenti di Commissione, Consiglio europeo, Eurogruppo, Banca centrale europea e Parlamento europeo, reperibile all'indirizzo <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/5presidentsreport.it.pdf>.

²⁶ C. BUZZACCHI, *La solidarietà finanziaria nel contesto dell'Unione europea*, in M. CAMPUS, S. DORIGO, V. FEDERICO, N. LAZZERINI (a cura di), *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, cit., p. 59.

²⁷ A. BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2016, pp. 590-652.

²⁸ F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2015, pp. 771-784.

del Consiglio del 14 dicembre 2020 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, che ha introdotto una forma di prelievo sul peso dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati generati in ciascuno Stato membro (c.d. *plastic tax*), sembra rispondere a questa innovativa concezione del tributo, ai sensi della quale «prevale la finalità di orientare in senso virtuoso i comportamenti dei produttori e dei consumatori, influenzandone le scelte, rispetto alla tutela dell'ambiente e alla lotta al cambiamento climatico, mentre resta sullo sfondo la produzione del gettito»²⁹.

6. Conclusioni

La mutazione del significato e delle modalità del controllo da parte della Corte dei conti sembra essere imposta non solo dalla natura del RRF, ma anche, a un livello più generale, dal consistente aumento della spesa pubblica europea complessiva quale risulta dall'approvazione del Quadro Finanziario Pluriennale per il periodo 2021-2027. Ciò potrebbe indurre a un ripensamento del ruolo della Corte, nel senso di un rafforzamento dei suoi poteri di controllo e, forse, anche dell'attribuzione ad essa di funzioni giurisdizionali. È infatti evidente che, ove l'aumento delle risorse proprie dell'UE diventasse strutturale e dunque eccedesse i limiti temporali del dispositivo RRF, con l'introduzione di nuovi tributi europei e la conferma di strumenti aventi come effetto – diretto o indiretto – la creazione di forme di debito comune, si porrebbe con forza crescente il problema del controllo sull'utilizzo delle risorse a livello europeo e del coordinamento con i sistemi di controllo già attivi a livello dei singoli Stati membri.

Con riferimento all'attività di parificazione dei bilanci statali e regionali e dei relativi rendiconti, svolta dalla Corte dei conti italiana, è stato condivisibilmente osservato che essa costituisce il «principale strumento di verifica dell'operato dei governanti e di controllo democratico», in quanto il principio di rendicontazione «si collega al circuito democratico-rappresentativo, essendo strumentale al principio della responsabilità politica e alla responsabilità di mandato. Il rendiconto attribuisce certezza giuridica ai conti e assicura trasparenza e sincerità alle scritture contabili, consentendo di verificare come sono state utiliz-

²⁹ A. COMELLI, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2022, p. 805.

zate le risorse rispetto ai programmi e agli impegni assunti dai pubblici amministratori»³⁰. Tale funzione trascende pertanto quella meramente interorganica (nel senso ad esempio di favorire il *continuum* Governo-Parlamento e l'estrinsecazione della responsabilità del primo di fronte al secondo nella gestione delle risorse), mettendo piuttosto in luce la valenza del bilancio quale *bene pubblico costituzionale*. Tale profilo non potrà che emergere anche con riferimento al bilancio europeo, alla luce del mutamento – di carattere *qualitativo* e non solo quantitativo – cui esso sta andando incontro, vieppiù nell'eventualità – oramai tutt'altro che remota – della stabilizzazione, più che di singoli strumenti – quali il RRF –, di forme sempre più intense di trasferimenti finanziari tra gli Stati membri³¹. Alla luce di tali processi, un rafforzamento del ruolo della Corte dei conti – consentendo ad essa, ad esempio di rivolgersi alla Corte di giustizia al di là degli angusti confini fissati nell'articolo 263 TFUE, ma in prospettiva attribuendole anche funzioni giurisdizionali – gioverebbe altresì al soddisfacimento di interessi tendenzialmente adespoti come quelli ad una sana gestione finanziaria³².

La necessità di un ripensamento del ruolo della Corte si sta peraltro imponendo *de facto* alla luce delle esigenze di controllo sull'attuazione del RRF. Come si è già osservato, a poco gioverebbe un'attività di controllo improntata a criteri mera regolarità/legittimità, dinanzi ad uno strumento orientato sulla *performance* dei destinatari dei fondi. La contaminazione tra i metodi di controllo che connotano l'attività della Corte emerge ad esempio dalla Relazione speciale recentemente pubblicata³³,

³⁰ F.S. MARINI, *La Corte dei conti nella recente giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista della Corte dei conti*, n. 6/2021, p. 4.

³¹ Ciò sembrerebbe confermare le tesi di quegli economisti per i quali in un'area valutaria non ottimale si possono evitare o attenuare i c.d. «shock asimmetrici» solo tramite forme di compensazione finanziaria e operazioni di trasferimento tra gli Stati (cfr. P. DE GRAUWE, *Economia dell'unione monetaria*, Bologna, il Mulino, 2019, pp. 15-76) – le quali a loro volta presuppongono un certo grado di solidarietà tra i medesimi (con tutto ciò che ne segue). Per ciò che concerne la dottrina giuspubblicistica, è sufficiente rammentare che tali aspetti erano stati colti con profetica lucidità da E.W. BÖCKENFÖRDE, *Dove sta andando l'Europa?*, in *Id.*, *Diritto e secolarizzazione. Dallo Stato moderno all'Europa unita*, Roma-Bari, Laterza, 2007, p. 185 ss.

³² Sulle situazioni giuridiche soggettive connesse alla sana gestione finanziaria v. G. RIVOSECCHI, *Oltre i controlli di legittimità-regolarità dei conti? Controlli sulla gestione, controlli concomitanti e altri controlli sulla finanza territoriale*, in *Federalismi.it*, n. 28/2022, pp. 128-158 il quale richiama le riflessioni di M. NIGRO, *Le due facce dell'interesse diffuso: ambiguità di una formula e mediazioni della giurisprudenza*, in *Foro it.*, n. 1, 1987, pp. 7-20.

³³ *Relazione speciale 21/2022: Piani nazionali per la ripresa e la resilienza: la valutazione della Commissione - È adeguata nel complesso, ma l'attuazione rimane a rischio*, pubblicata l'8

nella quale, dopo aver selezionato un campione di sei Stati membri, la Corte ha esaminato l'adeguatezza della valutazione operata dalla Commissione dei rispettivi piani per la ripresa e la resilienza, nonché dei sistemi di *audit* e di controllo approntati sempre a livello nazionale. Sebbene l'esito di tali *report* non oltrepassi la mera raccomandazione alle istituzioni coinvolte, la metodologia adottata prelude sicuramente a innovazioni di lungo periodo.

settembre 2022, reperibile all'indirizzo <https://www.eca.europa.eu/it/Pages/DocItem.aspx?did=61946>.

INDICE DEI NOMI

- Abreu A.: 87
Adonnino G.B.: 51, 62
Albo G.: 120
Amato G.: 14
Ambrosini G.: 58
Antonini L.: 105, 135, 138, 139, 150
Antonoli M.: 86
Attardi C.: 80
Avelli A.J.: 145
Azzariti G.: 39
- Baker P.: 92, 98
Barak A.: 88, 99, 100, 101, 102
Barroso J.: 162
Bartole S.: 36, 64, 66, 72
Bartolucci L.: 19
Bassanini F.: 136
Bassiouni M.C.: 95
Beghin M.: 86, 102
Belingardi C.: 140
Belsky M.H.: 93
Benedetti A.: 117
Bennati A.: 9
Bentley D.: 90, 91
Benvenuti F.: 18, 84
Bergonzini C.: 34
Bergonzini G.: 137, 139, 149, 151
Berliri L.V.: 13
Berti G.: 147
Bertolissi M.: 3, 9, 14, 18, 35, 81, 84, 85,
87, 88, 92, 98, 101, 102, 104, 136, 142
Biagi F.: 95
Bifulco R.: 24, 63
Bignami M.: 30
Bilancia F.: 154
Bin R.: 33, 66
Biondi F.: 31, 64, 66
Bizioli G.: 135, 149
- Böckenförde E.W.: 165
Bodrito A.: 15
Branca G.: 10, 36, 64, 147
Brancasi A.: 36
Brand P.: 2
Bria F.: 144
Bucalo M.E.: 140, 142, 143
Buccisano A.: 163
Bursi M.: 154
Buscema S.: 9
Buzzacchi C.: 150, 163
- Caccuri E.: 61
Caffè F.: 9
Calamandrei P.: 56, 57, 58, 63
Campus M.: 155, 163
Canale A.: 123
Candeloro G.: 7
Cannizzaro E.: 134
Cantaro A.: 138
Capalbo F.: 107
Cappi G.: 58
Carlassare L.: 50
Carlioni E.: 137, 138
Carosi A.: 18, 105, 107, 110
Carrozza P.: 88
Cartabia M.: 23
Cassese S.: 84, 104
Caterini E.: 138
Cattarin A.: 10
Cecchetti M.: 107
Celotto A.: 63
Cerniglia F.: 136
Chessa O.: 38, 104
Chiappinello A.: 120
Ciampi C.A.: 98
Cimini S.: 118
Cipriani G.: 159

- Cocco G.: 152
 Codazzi E.: 113
 Colangelo L.: 157, 158, 160
 Colitto F.: 60
 Colombini G.: 105, 107, 109, 110, 123
 Comazzetto G.: 144, 147, 155
 Comelli A.: 164
 Consolo C.: 54
 Contrino A.: 15
 Corasaniti G.: 15, 51, 67, 77, 81, 84, 90
 Corrado Oliva C.: 15, 51, 67, 77, 81, 84, 90
 Cortese F.: 137, 138
 Cortese G.: 61
 Corti F.: 158
 Corvaja F.: 139, 144
 Cossiga F.: 14
 Costa P.: 140, 152
 Costanzo P.: 45
 Cottarelli C.: 14
 Crisafulli V.: 66, 147
 Crismani A.: 118
 Croce M.: 84

 D'Aloia A.: 11, 24
 D'Amico M.: 31
 D'Antonio S.: 138
 D'Auria G.: 109
 De Bellis C.: 115
 de Capitani di Vimercate P.: 15, 51, 67, 77, 81, 84, 90
 De Grauwe P.: 165
 De Mita E.: 13
 de Tocqueville A.: 7
 de Vergottini G.: 95, 100
 Del Corso G.: 80
 Della Valle E.: 76, 78, 80
 Delrio G.: 48
 Di Cosimo G.: 45
 Di Gaspare G.: 134, 136, 139, 149
 Di Giovanni E.: 57
 Di Giovine A.: 88
 Di Meo C.: 14
 Doria C.: 82
 Dorigo S.: 155, 163
 Dossetti G.: 140
 Draghi M.: 15

 Einaudi L.: 3, 11, 13, 15, 83, 135
 Esposito C.: 86

 Falcone M.: 138
 Falsitta G.: 2, 8, 9, 10, 83, 86, 87, 102
 Fedele A.: 10
 Federico V.: 155, 163
 Ferrante V.: 22
 Ferrari G.F.: 88
 Ferro G.A.: 65
 Fombad C.: 85, 89
 Forte C.: 35, 86
 Freni F.: 111, 123
 Friedman A.: 14
 Frosini T.E.: 85, 99
 Frosini V.: 88

 Gallo F.: 54, 75, 78, 87, 163
 Getzler J.: 2
 Giannini M.S.: 15
 Giorello G.: 12
 Giovanardi A.: 54, 76, 78, 80, 135, 136
 Giovannini A.: 81
 Giusti A.: 113
 Glendi C.: 15, 51, 54, 67, 77, 78, 81, 84, 90
 Gneist R.: 35
 Gobetti P.: 14, 88
 Gori L.: 151
 Grasso S.: 123, 124
 Greenstein R.: 87
 Groppi T.: 45, 91
 Grossi P.: 6, 8, 10, 84, 88, 89, 92, 99, 100, 150
 Grosso E.: 23, 30
 Guidara A.: 56, 78

 Holmes S.: 8, 86, 102

 Ibba C.: 113

 Jellinek G.: 35
 Jorio E.: 138

 Katzmann R.A.: 100
 Kenny M.: 88
 Kibet E.: 85, 89
 Klare K.: 95
 Kokott J.: 90, 94, 96, 98

- L'Hereux-Dubè C.: 93
 La Porta S.: 152
 Langa P.: 95
 Lanzillotta L.: 46
 Lazzerini N.: 155, 163
 Leo E.M.: 136
 Leone G.: 56, 57, 58, 64
 Leoni B.: 89
 Lippolis V.: 32
 Lo Calzo A.: 147
 Longavita F.: 123, 124
 Loreto F.: 87
 Losano M.G.: 8
 Lotito Fedele S.: 155
 Luciani M.: 22, 23, 24, 25, 30, 32, 50, 107
 Lupo N.: 32, 36
 Lyon-Caen G.: 133
- Machiavelli N.: 13
 Maddox B.: 88
 Manetti M.: 26, 27
 Manzetti V.: 157, 158, 160
 Marcenò V.: 24, 48
 Marcheselli A.: 15, 76
 Marini F.S.: 165
 Marino P.: 87
 Marongiu G.: 15, 86, 87
 Marzanati A.: 152
 Massa M.: 22
 Massa Pinto I.: 38
 Mastropasqua N.: 106
 Mazziotti di Celso M.: 24
 Melis G.: 15
 Melograni P.: 13
 Menallo G.: 86
 Merlin L.: 61
 Michieli A.: 140, 144, 145
 Miglio G.: 84
 Miller R.: 94, 96, 98
 Minnei E.: 108
 Mirabelli C.: 118
 Modugno F.: 36
 Monticelli R.: 60
 Morelli M.R.: 66
 Morin E.: 19
 Morozov E.: 144
- Moschetti F.: 86, 87, 101, 102
 Musu I.: 14
- Napoli A.: 109, 123
 Nato A.: 154
 Nigro M.: 165
 Nisticò M.: 31
 Nobile L.: 80
 Nobili T.O.: 63
 Núñez Ferrer J.: 158
- O' Connor J.: 9
 Obama B.: 102
 Occhiena M.: 118
 Olivetti M.: 63
 Olivetti Rason N.: 12
 Olson N.: 90, 92
 Onida V.: 35, 36, 64, 65
 Opocher E.: 87
- Padula S.: 95
 Pagliarin C.: 108, 126, 139
 Paladin L.: 7, 8, 33, 66, 84, 87, 101, 147
 Pallante F.: 50
 Paparella E.: 105
 Passaglia P.: 87, 100
 Pellegrini D.: 147
 Persico G.: 60
 Pertile C.: 86
 Pesole D.: 98
 Piazza A.: 15
 Picascia S.: 142
 Pinelli C.: 36
 Pistone P.: 90, 92, 94, 96, 98
 Pizziconi G.: 123
 Pizzolato F.: 133, 139, 140, 142, 144, 150
 Pizzorusso A.: 22, 39, 64, 65
 Poggi A.: 56, 63
 Police A.: 110
 Polito M.T.: 110
 Porena D.: 24, 91
- Quadrio Curzio A.: 136
 Quaglini A.M.: 116
- Rapatsa M.: 95
 Rebecchi P.L.: 118

- Rediker M.: 12
 Renda A.: 80
 Reviglio F.: 9
 Richichi F.: 86
 Rivosecchi G.: 34, 36, 37, 107, 108, 111,
 128, 140, 142, 165
 Rodotà S.: 88
 Romano Antonio: 60
 Romano Antonello: 142
 Romano R.: 13, 83
 Romano S.: 18, 84
 Romboli R.: 35, 39
 Roselli O.: 10, 89
 Rossi E.: 13, 26
 Rousseau J.J.: 87
 Rovelli L.: 81
 Ruggero N.: 118
 Ruini M.: 62

 Saitta F.: 137
 Salazar C.: 39
 Salerno G.M.: 32, 146
 Salmoni F.: 104
 Salvadori M.L.: 13
 Santoro P.: 120
 Sassen S.: 139
 Satta S.: 8, 81
 Scaccia G.: 32, 34
 Scalfari E.: 13
 Scalone A.: 139, 140, 142, 144
 Schiavolin R.: 86, 102
 Schlitzer E.F.: 118
 Scoca F.G.: 111
 Scuto F.: 154
 Serafin A.M.: 68, 82
 Serrao D'Acquino P.: 75, 77
 Sileoni S.: 10
 Siracusa S.: 123
 Smiroldo M.: 120, 123
 Sohn L.B.: 94
 Sorrentino F.: 26
 Spagna Musso E.: 67
 Speciale G.: 56
 Staiano S.: 149
 Stancati G.: 80
 Stebbings C.: 2
 Stella G.A.: 14

 Stevanato D.: 8
 Stevenson R.L.: 12
 Sucameli F.: 110
 Sunstein C.R.: 8, 86, 102
 Szpunar M.: 144

 Tabet G.: 77
 Tedoldi L.: 14
 Tenore V.: 109, 112, 123
 Teobaldi M.: 142
 Terra B.: 94
 Tesauro F.: 51
 Tessaro T.: 105, 123
 Testa D.: 133, 140, 145
 Testa P.: 138
 Tieghi G.: 2, 10, 86, 89, 91, 92, 95, 97, 98,
 99, 101
 Tombolato V.: 87
 Torre A.: 88
 Traversa E.: 155
 Treglia N.: 142
 Treu T.: 36
 Tridimas G.: 91
 Triggiani E.: 154
 Troisi M.: 32
 Tullio P.: 142
 Tundo F.: 79, 80, 81

 Uberti G.: 57, 58
 Ukmar V.: 15, 51

 Valiani L.: 13
 Vandelli L.: 136
 Vanoni E.: 13, 58, 59
 Vasquez Bermudez M.: 95
 Veronesi P.: 45
 Vincenti U.: 87
 Voinea L.: 86
 Volpe L.: 88

 Wattel P.: 94
 Williams S.P.: 91

 Zagrebelsky G.: 23, 24, 50
 Zanardi A.: 138
 Zanon N.: 64, 66
 Zizzo G.: 86, 102

INDICE ANALITICO DELLE VOCI

- Africa: 85, 89, 92, 95
Annual OPTR Yearbooks: 97
Assemblea Costituente: 1, 5, 13, 16, 51, 56-63, 64, 66, 70, 140
Autonomia degli enti autonomi territoriali (autonomia locale, autogoverno): 106, 133-136, 143, 146-152
Autonomie (e accesso alla giustizia costituzionale): 151-152
Autonomia finanziaria: 28, 134-136, 142, 149-150, 152
Autonomie territoriali: 42, 133-134, 136, 138, 149

Best Practices: 86, 96-97, 99
Buon andamento della P.A.: 5, 7, 11, 117

Carte dei diritti del contribuente: 88-89, 92, 98
Carte storiche dei diritti: 9-10
Certezza del diritto: 87, 94
Città: 139-141, 145, 148, 150-151
Codice di giustizia contabile: 111, 122-126, 131
Collaborazione: 94, 98
Colpa grave o dolo (nei giudizi di responsabilità erariale): 118, 120-121, 125, 129-130
Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria: 1, 53-55, 74-75, 78-79, 81
Comparative transformative constitutionalism: 85, 95, 96
Consiglio di presidenza della giustizia tributaria: 79, 80
Constitutional catalogue: 93
Constitutional transformations: 85

Contabilità pubblica: 8-9, 11, 30, 53-55, 111-112, 120, 123-124, 127, 129-130
Controllo concomitante: 108-109
Controllo di ragionevolezza (delle leggi): 24, 29, 37-38, 43-44
Controllo di ragionevolezza (delle scelte amministrative): 115-117
Controllo preventivo di legittimità: 33, 106
Controllo sulla gestione (della Corte dei conti): 106-110, 128
Controllo sulla gestione dei fondi europei (della Corte dei conti europea): 160-161
Coordinamento della finanza pubblica: 25, 28, 33-34, 104, 135-136, 149-152
Copertura finanziaria delle leggi: 11, 22-23, 32, 34-35
Corte costituzionale sudafricana: 95
Corte costituzionale: 12, 18, 21-50, 67, 68-74, 79, 89, 106, 107, 134, 136
Corte dei conti: 17, 31, 33, 46, 60, 65, 67, 104-132, 155
Corte dei conti europea: 159-161, 164-166
Corte di giustizia dell'Unione Europea: 94, 143, 146, 147, 159, 165
Corte europea dei diritti dell'uomo: 74, 94
Corte suprema canadese: 93
Coscienza (del contribuente): 13
Coscienza (del giudice): 57, 60, 102, 115
Cross-fertilization: 99

Decreto "semplificazioni": 126-128
Democratic dialogue: 93, 95, 98-99
Democrazia rappresentativa: 10-12
Diritti del contribuente (*taxpayer's rights* - TR): 90-92, 96-97

- Diritti fondamentali: 85-86, 94, 101
 Diritti umani: 86, 88, 91-94, 101
 Diritti, fatti e rapporti economici: 133, 136, 137, 139-142, 148
 Diritto comparato: 93, 96, 99, 100
 Diritto tributario: 5, 7-9, 11, 83, 90, 101
 Discrezionalità amministrativa: 115-116
 Discrezionalità legislativa: 28-29, 34-38, 41, 78, 136
- Educazione alla fiscalità: 86
 Equilibrio di bilancio: 11, 22-23, 104-105, 123
 Equilibrio di bilancio e diritti costituzionali (bilanciamento e giurisprudenza costituzionale): 24-25, 37-43, 47-50
 Equilibrio di bilancio e motivazione delle decisioni della Corte costituzionale: 32-34
 Etica: 87
- Fairness*: 97-98
 Federalismo fiscale: 134-135
Fiscal Compact: 105, 154
 Fiscalità europea: 161-164
 Funzioni consultive (della Corte dei conti): 129-131
 Funzioni giurisdizionali (della Corte dei conti): 111-126
- Garante/i del contribuente (*Ombudspersons/Taxpayer Advocate*): 90-91, 93
 Giudici speciali (giurisdizioni speciali): 1, 57, 59-63, 64-67, 68-72, 77, 78
 Giudizio di parificazione: 28, 33, 107, 164
 Giudizio sulla responsabilità per danno erariale: 111-114, 116, 118-119, 121
 Giurisdizione contabile: 9, 16, 112-114, 116, 122-124, 127
 Giurisdizione tributaria: 16-17, 58-59, 62, 68-74, 86
 Giurisdizione tributaria (riforma della): 1, 19, 53-55, 74-82
 Giurisdizione tributaria (e Corte di cassazione): 54, 55, 78-79
- Giustizia fiscale/tributaria: 1, 2, 13-14, 51-52, 81-82, 86-89, 93, 102
Global agenda: 90
Global English: 92, 99
Global minimum standard: 90, 96, 97
 Governance economico-finanziaria europea: 155-157
- IBFD*: 92, 94, 96-98
 Illecito erariale: 126-128
 Impatto finanziario e modulazione nel tempo degli effetti delle decisioni della Corte costituzionale: 43-46
In house providing/società in house (responsabilità civile/responsabilità erariale): 113
 Indipendenza del giudice: 1, 56-57, 60-61, 66, 68, 72-74, 75-76, 79-80, 91-92
 Iniziativa economica: 139, 141, 145-146, 150
 Interesse fiscale (ragion fiscale): 10, 85, 87, 90, 91
International association of tax judges: 90
International prominence: 96
 Internazionalizzazione del diritto tributario: 83
- Judicial attitude*: 85, 86, 89, 102
- Legal reasoning*: 89, 101
 Libertà economiche: 133-134
Linguistics e fiscal policy: 92, 99
 Livelli essenziali delle prestazioni: 40, 41-43, 48, 50, 149
 Livelli essenziali di assistenza: 38
- National Reporters*: 96-97
Next Generation EU (NGEU): 154-157
No taxation without representation: 10, 138, 163
- Ordinamento e diritto canadese: 12, 98
 Ordinamento e diritto statunitense: 87, 90-91
 Ordinamento internazionale: 88, 90-92, 94-97, 99-101

- Osservatorio per la protezione dei diritti del contribuente (OPTR): 86, 90, 93, 96-97, 101
- Patto di stabilità e crescita: 104, 122, 154
- Piattaforme digitali e digitalizzazione: 138-140, 142, 145
- Pluralità delle giurisdizioni: 66-67
- Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR): 1, 15, 52-53, 83, 85, 104, 109-111, 114, 128, 130, 138
- Poteri istruttori (della Corte costituzionale): 31-32
- Principi di diritto pubblico internazionale: 83, 86, 93, 96
- Principio di gradualità (delle riforme onerose): 40
- Procedural rights*: 94
- Prospettiva *global*: 97
- Prospettiva ordinamentale: 83, 84, 100, 101
- Quadro finanziario pluriennale (QFP): 154, 161, 164
- Rapporto contribuente - fisco: 83, 87-88, 97
- Rapporto libertà - fisco: 99, 102
- Regioni: 18, 29-32, 41-43, 47-48, 106-107, 126, 130, 133-136, 141, 144, 145, 149, 151
- Responsabilità (dei cittadini e delle istituzioni): 19
- Responsabilità (del giudice): 91, 95
- Responsabilità amministrativa: 111, 118, 121-125, 128
- Responsabilità sanzionatoria: 117-126
- Riforme: 2, 15, 83, 86, 88, 103, 104, 132
- Risorse proprie dell'Unione europea: 161-164
- Soft law*: 2, 94, 96-97, 99, 101
- Spese pubbliche: 13-14, 52, 101, 141
- Stabilità (delle relazioni finanziarie tra Stato e regioni): 42, 47
- Statuto dei diritti del contribuente italiano: 15, 88, 94-95, 101
- Strumenti finanziari derivati (utilizzo da parte della P.A.): 116-117
- Substantive rights*: 94
- Sussidiarietà (principio di): 15, 150
- Tax compliance*: 96, 98, 101
- Tax Courts* statunitensi: 91
- Tirannia fiscale: 83
- Titolo V, Parte II della Costituzione (riforma del): 104, 106, 134-136, 147
- Transizione costituzionale: 95
- Trattamento economico (dei giudici tributari): 73-74, 79-80
- Trust*: 97-98
- Unità/unitarietà della giurisdizione: 1, 54, 56-63, 63-67, 68-72, 75-77
- Vincoli di finanza pubblica: 34, 104, 105, 107, 118
- Voice of the judge*: 99

Finito di stampare
nel giugno 2023
PL Print - Napoli

