

STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI



**APPROVATO IL
DECRETO RILANCIO**
LA LEGITTIMITA' DEI DECRETI LEGGE
SECONDO LA CORTE COSTITUZIONALE

di Maurizio Villani

**APPROVATO IL DECRETO RILANCIO
LA LEGITTIMITA' DEI DECRETI LEGGE SECONDO
LA CORTE COSTITUZIONALE**



In materia tributaria si ricorre spesso ai decreti-legge, come avvenuto durante il periodo di pandemia da COVID-19 con il:

1. **decreto legge n. 18 del 17/03/2020, convertito con modifiche dalla Legge n. 27 del 24 aprile 2020 (Decreto CURA ITALIA di 127 articoli);**
2. **decreto legge n. 23 dell'08/04/2020, convertito con modifiche dalla Legge n. 40 del 05 giugno 2020 (Decreto LIQUIDITA' di 44 articoli);**
3. **decreto-legge n. 34 del 19/05/2020, convertito con modifiche dalla Legge di conversione approvata con la fiducia dal Senato giovedì 16/07/2020 (Decreto RILANCIO di 266 articoli e 971 pagine; servono 155 decreti attuativi).**

A questo punto, è opportuno controllare se il decreto-legge ha scrupolosamente rispettato le condizioni previste dalla legge, soprattutto alla luce dei principi giuridici dettati dalla Corte Costituzionale.

L'art. 77, secondo comma, della Costituzione stabilisce che:

“Quando, in casi straordinari di necessità e d’urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere che, anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro cinque giorni”.
La Corte Costituzionale, con le sentenze che commenteremo, ha stabilito che il decreto-legge, per essere legittimo, deve rispettare le tassative condizioni della necessità ed urgenza e della omogeneità degli argomenti trattati.

Inoltre, la Corte Costituzionale, mutando un precedente orientamento, con le sentenze n. 116 del 2006, n. 171 del 2007, n. 128 del 2008 e n. 355 del 2010, ha precisato che la legge di conversione non ha efficacia sanante di eventuali vizi del decreto-legge e che le disposizioni della legge di conversione in quanto tali non possono essere valutate, sotto il profilo della legittimità costituzionale, autonomamente da quelle del decreto stesso.
Inoltre, seguendo il più recente orientamento della Corte Costituzionale, va ulteriormente precisato che la valutazione in termini di necessità e di urgenza deve essere indirettamente effettuata per quelle norme, aggiunte dalla legge di conversione del decreto-legge, che non siano del tutto estranee rispetto al contenuto della decretazione d’urgenza; mentre tale valutazione non è richiesta quando la norma aggiunta sia eterogenea rispetto a tale contenuto (sentenza n. 355/2010 della Corte Costituzionale).

Infine, l’art. 77, terzo comma, della Costituzione prevede che:

“I decreti perdono efficacia sin dall’inizio se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione. Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti”.

Ciò, per esempio, si è verificato con l’art. 1, comma 2, della legge n. 27 del 24/04/2020, che ha stabilito che:

“I decreti-legge 2 marzo 2020, n. 9, 8 marzo 2020, n. 11, e 9 marzo 2020, n. 14, sono abrogati. Restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi decreti-legge 2 marzo 2020, n. 9, 8 marzo 2020, n. 11, e 9 marzo 2020, n. 14”.

A Presupposti di necessità ed urgenza

La Corte Costituzionale, con giurisprudenza costante sin dal 1995 (**sentenza n. 29 del 1995**), ha affermato che l'esistenza dei requisiti della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza può essere oggetto di controllo di costituzionalità. La straordinarietà del caso, tale da imporre la necessità di dettare con urgenza una disciplina in proposito, può essere dovuta ad una pluralità di situazioni (come, per esempio, eventi naturali, comportamenti umani ed anche atti e provvedimenti di pubblici poteri) in relazione alle quali non sono configurabili rigidi parametri, vevoli per ogni ipotesi (**sentenza n. 171 del 2007 della Corte Costituzionale**).

La Corte Costituzionale ha sempre ritenuto che il difetto dei presupposti di legittimità della decretazione d'urgenza, in sede di scrutinio di costituzionalità, deve risultare **evidente**, come per esempio in presenza dello specifico fenomeno della reiterazione dei decreti-legge non convertiti (**sentenza n. 360 del 1996 della Corte Costituzionale**).

Inoltre, come scritto in precedenza, la legge di conversione non può mai sanare i vizi del decreto-legge, altrimenti si attribuirebbe in concreto al legislatore ordinario il potere di alterare il riparto costituzionale delle competenze del Parlamento e del Governo quanto alla produzione delle fonti primarie (**sentenza n. 171 del 2007, già citata e sentenza n. 128 del 2008**).

Infatti, il carattere peculiare della legge di conversione comporta anche che il Governo, stabilendo il contenuto del decreto-legge, sia nelle condizioni di circoscrivere, sia pure indirettamente, i confini del potere emendativo parlamentare.

Pertanto, gli equilibri che la Costituzione instaura tra Governo e Parlamento impongono di ribadire che la possibilità, per il Governo, di ricorrere al decreto-legge deve essere realmente limitata ai soli casi straordinari di necessità ed urgenza di cui al citato art. 77, secondo comma, Cost. (**sentenza n. 154 del 2015 della Corte Costituzionale**).

B Principio di omogeneità.

La Corte Costituzionale, tra gli indici alla stregua dei quali verificare se risulti evidente o meno la carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità ed urgenza di provvedere, ha individuato la “**evidente estraneità**” della norma censurata rispetto alla materia disciplinata da altre disposizioni del decreto-legge in cui è inserita (**sentenze n. 171 del 2007 e n. 128 del 2008, già citate; sentenza n. 22 del 2012**).

La giurisprudenza sopra richiamata collega il riconoscimento dell’esistenza dei presupposti fattuali, di cui all’art. 77, secondo comma, Cost., ad una intrinseca coerenza delle norme contenute in un decreto-legge, o dal punto di vista oggettivo e materiale, o dal punto di vista funzionale e finalistico.

La urgente necessità del provvedere può riguardare una pluralità di norme accomunate dalla natura unitaria delle fattispecie disciplinate, ovvero anche dall’intento di fronteggiare situazioni straordinarie complesse e variegate, che richiedono interventi oggettivamente eterogenei, afferenti quindi a materie diverse, ma indirizzati all’unico scopo di approntare rimedi urgenti a situazioni straordinarie venutesi a determinare.

Da quanto detto si trae la conclusione che la semplice immissione di una disposizione nel corpo di un decreto-legge oggettivamente o teleologicamente unitario non vale a trasmettere, per ciò solo, alla stessa il carattere di urgenza proprio delle altre disposizioni, legate tra loro dalla comunanza di oggetto o di finalità.

L’inserimento di norme eterogenee all’oggetto o alla finalità del decreto spezza il legame logico-giuridico tra la valutazione fatta dal Governo dell’urgenza del provvedere ed “i provvedimenti provvisori con forza di legge”, di cui alla norma costituzionale citata.

Il presupposto del “caso” straordinario di necessità e urgenza inerisce sempre e soltanto al provvedimento inteso come un tutto unitario, atto normativo fornito di intrinseca coerenza, anche se articolato e differenziato al suo interno.

L'art. 15, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri) - là dove prescrive che il contenuto del decreto-legge "deve essere specifico, **omogeneo** e corrispondente al titolo" - pur non avendo, in sé e per sé, rango costituzionale, e non potendo quindi assurgere a parametro di legittimità in un giudizio davanti alla Corte Costituzionale, costituisce esplicitazione della ratio implicita nel secondo comma dell'art. 77 Cost., il quale impone il collegamento dell'intero decreto-legge al caso straordinario di necessità e urgenza, che ha indotto il Governo ad avvalersi dell'eccezionale potere di esercitare la funzione legislativa senza previa delegazione da parte del Parlamento.

I cosiddetti decreti "**milleproroghe**", che, con cadenza ormai annuale, soprattutto in materia tributaria, vengono convertiti in legge dalle Camere, sebbene attengano ad ambiti materiali diversi ed eterogenei, devono obbedire alla ratio unitaria di intervenire con urgenza sulla scadenza di termini il cui decorso sarebbe dannoso per interessi ritenuti rilevanti dal Governo e dal Parlamento, o di incidere su situazioni esistenti - pur attinenti ad oggetti e materie diversi - che richiedono interventi regolatori di natura temporale.

Del tutto estranea a tali interventi è la disciplina "a regime" di materie o settori di materie, rispetto alle quali non può valere il medesimo presupposto della necessità temporale e che possono quindi essere oggetto del normale esercizio del potere di iniziativa legislativa, di cui all'art. 71 Cost.

Ove le discipline estranee alla ratio unitaria del decreto presentassero, secondo il giudizio politico del Governo, profili autonomi di necessità e urgenza, le stesse ben potrebbero essere contenute in atti normativi urgenti del potere esecutivo distinti e separati.

Risulta, invece, in contrasto con l'art. 77 Cost. la commistione e la sovrapposizione, nello stesso atto normativo, di oggetti e finalità eterogenei, in ragione di presupposti, a loro volta, eterogenei.

La necessaria omogeneità del decreto-legge, la cui interna coerenza va valutata in relazione all'apprezzamento politico, operato dal Governo e controllato dal Parlamento, del singolo caso straordinario di necessità e urgenza, deve essere osservata dalla legge di conversione.

Il principio della sostanziale **omogeneità** delle norme contenute nella legge di conversione di un decreto-legge è pienamente recepito dall'art. 96-bis, comma 7, del regolamento della Camera dei deputati, che dispone: **“Il Presidente dichiara inammissibili gli emendamenti e gli articoli aggiuntivi che non siano strettamente attinenti alla materia del decreto-legge”**.

Sulla medesima linea si colloca la lettera inviata il 7 marzo 2011 dal Presidente del Senato ai Presidenti delle Commissioni parlamentari, nonché, per conoscenza, al Ministro per i rapporti con il Parlamento, in cui si esprime l'indirizzo “di interpretare in modo particolarmente rigoroso, in sede di conversione di un decreto-legge, la norma dell'art. 97, comma 1, del regolamento, **sulla improponibilità di emendamenti estranei all'oggetto della discussione**”, ricordando in proposito il parere espresso dalla Giunta per il regolamento l'8 novembre 1984, richiamato, a sua volta, dalla circolare sull'istruttoria legislativa nelle Commissioni del 10 gennaio 1997.

Peraltro, il suddetto principio della sostanziale omogeneità delle norme contenute nella legge di conversione di un decreto-legge è stato richiamato nel messaggio del 29 marzo 2002, con il quale il Presidente della Repubblica, ai sensi dell'art. 74 Cost., ha rinviato alle Camere il disegno di legge di conversione del decreto-legge 25 gennaio 2002, n. 4 (Disposizioni urgenti finalizzate a superare lo stato di crisi per il settore zootecnico, per la pesca e per l'agricoltura), e ribadito nella lettera del 22 febbraio 2011, inviata dal Capo dello Stato ai Presidenti delle Camere ed al Presidente del Consiglio dei ministri nel corso del procedimento di conversione del decreto-legge.

Si deve ritenere che l'esclusione della possibilità di inserire nella legge di conversione di un decreto-legge emendamenti del tutto estranei all'oggetto e alle finalità del testo originario non risponda soltanto ad esigenze di buona tecnica normativa, ma sia imposta dallo stesso art. 77, secondo comma, Cost., che istituisce un nesso di interrelazione funzionale tra decreto-legge, formato dal Governo ed emanato dal Presidente della Repubblica, e legge di conversione, caratterizzata da un procedimento di approvazione peculiare rispetto a quello ordinario.

Innanzitutto, il disegno di legge di conversione del decreto-legge appartiene alla competenza riservata del Governo, che deve presentarlo alle Camere “il giorno stesso” della emanazione dell'atto normativo urgente (**evitando la sibillina formula “salvo intese”**).

Anche i tempi del procedimento sono particolarmente rapidi, giacché le Camere, anche se sciolte, sono convocate appositamente e si riuniscono entro cinque giorni.

Il Parlamento è chiamato a convertire, o non, in legge un atto, unitariamente considerato, contenente disposizioni giudicate urgenti dal Governo per la natura stessa delle fattispecie regolate o per la finalità che si intende perseguire. In definitiva, l'oggetto del decreto-legge tende a coincidere con quello della legge di conversione.

Non si può tuttavia escludere che le Camere possano, nell'esercizio della propria ordinaria potestà legislativa, apportare emendamenti al testo del decreto-legge, che valgano a modificare la disciplina normativa in esso contenuta, a seguito di valutazioni parlamentari difformi nel merito della disciplina, rispetto agli stessi oggetti o in vista delle medesime finalità.

Il testo può anche essere emendato per esigenze meramente tecniche o formali.

Ciò che esorbita invece dalla sequenza tipica profilata dall'art. 77, secondo comma, Cost., è l'alterazione dell'omogeneità di fondo della normativa urgente, quale risulta dal testo originario, ove questo, a sua volta, possieda tale caratteristica.

In definitiva, l'innesto nell'iter di conversione dell'ordinaria funzione legislativa può certamente essere effettuato, per ragioni di economia procedimentale, a patto di non spezzare il legame essenziale tra decretazione d'urgenza e potere di conversione.

Se tale legame viene interrotto, la violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost., non deriva dalla mancanza dei presupposti di necessità e urgenza per le norme eterogenee aggiunte, che, proprio per essere estranee e inserite successivamente, non possono collegarsi a tali condizioni preliminari (**sentenza n. 355 del 2010**), **ma per l'uso improprio, da parte del Parlamento, di un potere che la Costituzione gli attribuisce, con speciali modalità di procedura, allo scopo tipico di convertire, o non, in legge un decreto-legge.**

La Costituzione italiana disciplina, nelle loro grandi linee, i diversi procedimenti legislativi e pone limiti e regole, da specificarsi nei regolamenti parlamentari. Il rispetto delle norme costituzionali, che dettano tali limiti e regole, è condizione

di legittimità costituzionale degli atti approvati, come la Corte Costituzionale ha già affermato a partire dalla **sentenza n. 9 del 1959**, nella quale ha stabilito la propria “**competenza di controllare se il processo formativo di una legge si è compiuto in conformità alle norme con le quali la Costituzione direttamente regola tale procedimento**”.

In sostanza, la valutazione è sempre rimessa alla discrezionalità delle Camere e può essere sindacata dinanzi la Corte Costituzionale soltanto se essa sia affetta da manifesta irragionevolezza o arbitrarietà ovvero per mancanza evidente dei presupposti presupposti (sentenza n. 116 del 2006 della Corte Costituzionale).

Sul principio di omogeneità, quale nesso funzionale tra le disposizioni del decreto-legge e quelle introdotte nella legge di conversione, si citano le seguenti ulteriori pronunce della Corte Costituzionale:

- **sentenza n. 128 del 30/04/2008;**
- **ordinanza n. 34 del 06/03/2013;**
- **sentenza n. 32 del 25/02/2014;**
- **sentenza n. 251 del 07/11/2014;**
- **sentenza n. 154 del 15/07/2015;**
- **sentenza n. 181 del 16/07/2019;**
- **sentenza n. 226 del 29/10/2019;**
- **sentenza n. 247 del 04/12/2019;**
- **ordinanza n. 274 del 18/12/2019;**
- **ordinanza n. 275 del 18/12/2019.**

Così, per esempio, la Corte Costituzionale, nei seguenti casi, ha dichiarato l'**illegittimità dei decreti legge** per non aver rispettato il requisito dell'**omogeneità**, con l'introduzione di norme totalmente “**estranee**” o addirittura “**intruse**”:

1. **decreto-legge n. 272/2005**, perché in tema di Polizia di Stato si sono inserite norme sulla tossicodipendenza (**sentenza n. 32 del 2014 cit.**);
2. **decreto-legge n. 248/2007**, perché un conto è la proroga urgente dei termini e ben altro è la decisione circa l'ampiezza delle competenze di una categoria professionale (**sentenza n. 154 del 2015 cit.**);
3. **decreto-legge n. 119/2018**, perché in una materia tributaria non si possono inserire norme in materia sanitaria (**sentenza n. 247/2019 cit.**);

4. **decreto-legge n. 225/2010**, perché, sempre in materia tributaria, non si possono inserire norme relative al Servizio Nazionale della Protezione Civile (**sentenza n. 22 del 2012 cit.**);
5. **decreto-legge n. 262/2006**, perché, sempre in materia tributaria e finanziaria, nessun collegamento è ravvisabile tra tali premesse e la previsione dell'esproprio del Teatro Petruzzelli di Bari (**sentenza n. 128 del 2008 cit.**).

In definitiva, per rilevare o meno l'illegittimità costituzionale di un decreto-legge, soprattutto nella materia tributaria, bisogna controllare che le disposizioni **siano coerenti con quelle originarie**, essenzialmente per evitare che il relativo iter procedimentale semplificato dell'art. 77 citato, previsto dai regolamenti parlamentari, possa essere sfruttato **per scopi estranei** a quelli che giustificano il decreto-legge, a detrimento delle ordinarie dinamiche di confronto parlamentare (**sentenze n. 32 del 2014 e n. 22 del 2012 più volte citate**).

Infine, secondo me, è opportuno segnalare questo importante ed interessante passo della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25506 del 30 novembre 2006:

“Nel caso di specie, poi, non è facile distinguere l'amministrazione finanziaria, parte in causa, dal legislatore, posto che la norma interpretativa è stata approvata con decreto legge del governo, convertito in una legge, la cui approvazione è stata condizionata dal voto di fiducia al governo. Tanto che se fosse stato diverso l'orientamento del Collegio (rispetto alla scelta legislativa), non ci si sarebbe potuto esimere dal valutare la compatibilità della procedura di approvazione dell'art. 36, comma 2, d.l. 223/2006, con il parametro costituzionale di cui all'art. 111 della Costituzione, che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo, posto che, nella specie, l'amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, pro domo suo, la corretta interpretazione della norma sub iudice.

L'intervento è apparso inopportuno anche perché la pubblica amministrazione, anche quando è parte in causa, ha sempre l'obbligo di essere e di apparire imparziale, in forza dell'art. 97 Cost.”.

In ogni caso, le misure di emergenza non devono diventare la regola.

C **Eccezioni di incostituzionalità degli ultimi decreti legge.**

Anche alla luce delle considerazioni giuridiche di cui sopra, oggi, analizzando gli ultimi decreti-legge, **si possono sollevare eccezioni di incostituzionalità**, ribadendo il principio, già in precedenza espresso, che è del tutto estranea agli interventi con decreti-legge la disciplina **“a regime”** di materie o settori di materie rispetto alle quali non può valere il medesimo presupposto della necessità temporale e che possono, quindi, essere oggetto del normale esercizio del potere di iniziativa legislativa ordinaria di cui all'art. 71 Cost. (**sentenza n. 22 del 2012 della Corte Costituzionale, più volte citata**).

1. Art. 29, comma 1, decreto-legge n. 23 dell'08 aprile 2020, già citato.

Il suddetto articolo interviene in materia **di processo tributario** con una disposizione **“a regime”**, **come tale incostituzionale**, obbligando le parti processuali, che si sono costituite con modalità analogiche, a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, **esclusivamente** con le modalità telematiche stabilite dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23/12/2013, n. 163, e dai successivi decreti attuativi.

2. Art. 29, comma 2, decreto-legge n. 23 dell'08 aprile 2020, già citato.

Anche il suddetto articolo interviene in materia di processo tributario, con una disposizione **“a regime”**, **come tale incostituzionale**, stabilendo che la sanzione in tema di contributo unificato, anche attraverso la comunicazione contenuta nell'invito al pagamento, è notificata a cura dell'ufficio e anche tramite PEC **nel domicilio eletto o, nel caso di mancata elezione del domicilio, mediante deposito presso l'ufficio**.

3. Art. 135, comma 2, decreto-legge n. 34 del 19/05/2020, già citato.

Il suddetto articolo interviene in materia di **giustizia tributaria** con una disposizione **“a regime”**, **come tale incostituzionale**, stabilendo il collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza ed il luogo del collegamento da remoto delle parti processuali, peraltro rinviando ad uno o più provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, con ciò dimostrando che manca la necessità e l'urgenza.

4. Art. 157, comma 1, decreto-legge n. 34 del 19/05/2020, già citato.
Con il suddetto articolo, il Governo, derogando all'art. 3, ultimo comma, della legge n. 212 del 27/07/2000 (c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente), per gli avvisi di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, ha stabilito **l'emissione** degli stessi atti entro il 31/12/2020 **e la notifica nel periodo compreso tra il 01 gennaio ed il 31 dicembre 2021.**

In tal modo, il Governo prorogando di un anno i termini di decadenza per gli accertamenti relativi all'anno 2015 (anno 2014 per omesse dichiarazioni) ha dimostrato la mancanza della necessità ed urgenza.

Inoltre, mentre al contribuente sono stati concessi soltanto **64 giorni** di sospensione per gli atti processuali (art. 83, comma 2, decreto legge n. 18 cit.), proprio per la necessità ed urgenza di intervenire, agli uffici fiscali, invece, la cui attività amministrativa è stata sospesa soltanto per **85 giorni** (art. 67, comma 1, decreto-legge n. 18 cit.), è stato prorogato di un anno il termine di decadenza (**creando una disparità di trattamento incostituzionale, ai sensi per gli effetti dell'art. 3 della Costituzione**).

Oltretutto, l'art. 67, comma 4, cit. non ha ritenuto applicabile l'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 159 del 24/09/2015, ma soltanto il comma 1 del citato articolo che prevede una sospensione corrispondente allo stesso periodo di tempo concesso; pertanto, agli uffici fiscali doveva essere concesso soltanto una proroga della decadenza di 85 giorni e non di un anno per la notifica degli avvisi di accertamento, proprio in riferimento al succitato art. 12, comma 1.

Senza considerare, infine, che, ancora una volta, è stato derogato ed ignorato lo Statuto dei Diritti del Contribuente, soprattutto oggi in occasione dei 20 anni dalla sua approvazione (27 luglio 2000).

Bel modo di festeggiare il compleanno !!!!!

Lecce, 17 luglio 2020

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

**STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI**
