



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Reflexiones sobre los pronunciamientos de la STC 31/2010, de 28 de Junio, en relación con el Título VI del Estatuto de autonomía de Cataluña¹

di Esther Bueno Gallardo*

I. UN DESENLACE “JURÍDICO” POCO AFORTUNADO A UN PROBLEMA IRRESUELTO EN SEDE POLÍTICA. LAS PRINCIPALES DEFICIENCIAS DEL PRONUNCIAMIENTO

Contra la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (en lo sucesivo, EAC), se interpusieron diversos recursos de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. El primero de ellos –a saber: el recurso núm. 8045-2006, planteado por noventa y nueve Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso contra ciento catorce artículos de los doscientos veintitrés que integran la Ley- ha sido resuelto recientemente por el Pleno del Tribunal en la STC 31/2010, de 28 de junio, Sentencia que, al tiempo de escribir estas páginas, ha dado lugar a un buen número de comentarios de urgencia que en la práctica totalidad de los casos parecen seguir estando imbuidos del espíritu de la Sentencia. Cualquiera que sea su autor, un político -o, como sucede la mayoría de las veces- un “jurista”, constituyen reflexiones interesadas, repletas de prejuicios y ceguera política, y desprovistas del rigor jurídico que tan necesario resulta –y tanto se echa en falta- en estos casos.

Sería ingenuo pensar que las cuestiones constitucionales que se plantearon en el recurso núm. 8045-2006, y se resuelven en la STC 31/2010, carecen de implicaciones políticas. Las tienen y son evidentes. Y, ciertamente, el Pleno del Tribunal Constitucional debía acometer una de las tareas más complejas que se le han planteado en su andadura, una tarea que, por lo demás, constituía el fruto de un problema político irresuelto y que, como tal, debería acometerse y solventarse en sede política. Tenía –hay que reconocerlo- ante sí una labor que, cualquiera que

¹ La traduzione in italiano è disponibile sul sito della rivista all'url: <http://www.innovazioneDiritto.unina.it/archivionumeri/1005/gallardoita.pdf>

La sentenza (in originale) si trova nella sezione GIURISPRUDENZA della rivista all'url: <http://www.innovazioneDiritto.unina.it/archivionumeri/1005/gallardogiur.pdf>

* Área de Derecho Financiero y Tributario; Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales; Universidad de Córdoba (España)

fuese el resultado, era imposible que satisficiera a todos y que, a buen seguro, sería criticado con virulencia desde algún sector de la opinión pública española.

Sentado esto en descargo del máximo intérprete de la Constitución, considero, sin embargo, que la resolución del recurso se podía haber afrontado con más independencia –con la independencia que reclaman los arts. 159.5 de la Constitución Española de 1978 (CE) y 1.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC), en virtud del cual el Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, «es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución» y a la LOTC-, empleando una técnica jurídica más depurada –esa técnica de la que en el pasado solía hacer gala el máximo intérprete de la Constitución-, y haciendo aplicación de la doctrina que, en relación con varias de las cuestiones que se plantean en el recurso núm. 8045-2006, se había sentado de forma inequívoca en la jurisprudencia constitucional precedente. Y, sobre todo, teniendo presente –y poniéndolo, incluso, de relieve llegado el caso- que lo que no se hubiera podido conseguir haciendo uso de las “herramientas” que la CE y la LOTC ponen a disposición del Tribunal Constitucional, excedía de las competencias atribuidas a este órgano y sólo podía alcanzarse en la forma prevista en el art. 167 CE, a saber: a través de la reforma del Título VIII de la CE.

En su lugar, nos encontramos con una resolución que, al menos en lo que se refiere al Título VI del EAC, relativo a la financiación de la Generalitat de Cataluña incurre, según los casos, en los siguientes excesos o insuficiencias (vaya por delante que circunscribo mis observaciones a los aspectos más llamativos y, a mi modo de ver, más censurables del pronunciamiento):

- 1) Primero, enjuicia los preceptos cuya inconstitucionalidad se recurre a la luz, exclusivamente, del Título VIII de la CE obviando con demasiada frecuencia –por no decir, en la práctica totalidad de los casos- la previsión contenida en el art. 157.3 CE y el límite que representan las disposiciones de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) para las correspondientes regulaciones estatutarias;
- 2) Segundo, efectúa interpretaciones conformes cuando son innecesarias y las obvia cuando resultan de todo punto imprescindibles;
- 3) Tercero, hace uso con desatino de la técnica “de interpretación conforme” en aras de una pretendida aplicación del principio de conservación de la Ley (interpretaciones conformes que, en ocasiones, no se trasladan al fallo) y en detrimento de la certeza y seguridad jurídicas que tan necesarias resultan en relación con las normas estatutarias y en el posterior desarrollo legal de éstas;

4) Y, cuarto, omite declaraciones de inconstitucionalidad que, de haberse citado la doctrina jurisprudencial sentada previamente por el Tribunal Constitucional y haberse extraído las conclusiones a que conducía razonablemente su aplicación -como de inmediato comentaré, es relativamente frecuente la cita de dicha jurisprudencia pero infiriéndose corolarios que nada tienen que ver con ella-, deberían haber conducido, indefectiblemente, a considerar contrarios a la CE y, por ende, nulos, algunos preceptos del EAC que han quedado incólumes. Vayamos por partes¹.

II. LA NOTABLE AUSENCIA DE LA LOFCA -Y DEL BAGAJE JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL- COMO “CANON DE CONSTITUCIONALIDAD” DEL TÍTULO VI DEL EAC

Ciertamente, en el primero de los fundamentos jurídicos –el FJ 130- que se destinan al enjuiciamiento de la constitucionalidad del Título VI del EAC (“De la financiación de la Generalitat”) y, en particular, de los diversos preceptos del capítulo I (“La hacienda de la Generalitat”) que se recurren, el máximo intérprete de la Constitución comienza dejando claros –rectius: recordando- los siguientes extremos que había señalado repetidamente en sus pronunciamientos anteriores (recordatorio que, quiero aclararlo, me parece acertado en su planteamiento): (a) en primer lugar, se pone el acento en la competencia exclusiva del Estado para la articulación del entero sistema tributario y la atribución al legislador orgánico de la potestad para llevar a cabo la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del Estado (art. 157.3 CE)²; (b) en segundo término, se subraya que en la medida en que la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas se alcanza, fundamentalmente, a través de los impuestos cedidos y otras participaciones en los ingresos del Estado, las decisiones tendentes a garantizarla «han de adoptarse con carácter general y de forma homogénea para todo el sistema» y, en consecuencia, competen al Estado «no siendo

¹ Limitaré mi análisis a los preceptos sobre cuya constitucionalidad se pronuncia el Pleno (obviando, por tanto, los restantes preceptos del Título VI del EAC que se impugnan en la demanda). A este respecto, aclara expresamente el Tribunal –al final del FJ 130- que en el examen «de las impugnaciones concretas al articulado, su objeto se ceñirá a aquellos preceptos que la demanda ha incluido en el petitum y cuya inconstitucionalidad ha justificado con una argumentación mínimamente suficiente. Por tanto, a tenor de cuanto ha quedado recogido en el antecedente 118, quedan excluidos del ámbito de nuestro enjuiciamiento los arts. 210.2 c), e), f), g) y h), 3 y 4; las disposiciones adicionales tercera.2 y sexta; y las disposiciones finales primera.1, segunda y tercera. En consecuencia, acotaremos nuestro examen a los siguientes preceptos: 201.3 y 4; 204.1 y 4; 205, párrafo primero; 206.3 y 5; 210.1, 2 a), b) y d); 218.2 y 5; 219.2 y 4; y disposiciones adicionales tercera.1; séptima, último párrafo; octava; novena, y décima» (la cursiva en la cita es mía).

² «Al abordar las quejas frente al capítulo I –se afirma prácticamente al comienzo del FJ 130- hay que partir de que el Estado tiene atribuida la competencia exclusiva en materia de “Hacienda general” (art. 149.1.14 CE), así como la potestad originaria para establecer tributos mediante ley (art. 133.1 CE), lo que, unido a que también corresponde al legislador orgánico la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, (art. 157.3 CE), determina que aquél “sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” (STC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5)».

posibles “decisiones unilaterales que (...) tendrían repercusiones en el conjunto (...) y condicionarían las decisiones de otras Administraciones Autonómicas y de la propia Administración del Estado”³; (c) y, en tercer lugar, y como corolario de lo anterior, se destaca que se trata de decisiones que han de adoptarse en el seno de un órgano multilateral –el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF)⁴– «en el que el Estado ejerce funciones de cooperación y coordinación ex art. 149.1.14 CE»⁵.

Se circunscribe así el papel de las CC.AA. de régimen común y, en particular, de sus Estatutos de Autonomía a la regulación de la Hacienda Autónoma “como elemento indispensable para la consecución de la autonomía política” (y siempre con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles, cuya realización efectiva compete al Estado) y se delimitan las funciones atribuibles a las Comisiones Mixtas de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-CC.AA. en los mismos términos en los que se hizo en la STC 13/2007, de 18 de enero: corresponde a estas Comisiones bilaterales –se afirma– «concretar la aplicación a cada Comunidad Autónoma de los criterios acordados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera” (...), permitiendo, bien con carácter previo a la intervención del órgano multilateral, “acercar posiciones, bien a posteriori, (...) concretar la aplicación a cada Comunidad Autónoma de los recursos previstos en el sistema de financiación que, a la vista de las recomendaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera, pudieran establecer las Cortes Generales”» (FJ 8).

Pues bien, hasta aquí, las aclaraciones del Tribunal me parecen intachables. Lo que, sin embargo, no comparto es el hecho de que se obvie en este fundamento jurídico (en el que se sientan algunas de las principales reglas que disciplinan el régimen general de la financiación autonómica), en el FJ 3 (en el que se establece la naturaleza de los Estatutos de Autonomía y su relación con la CE y las demás leyes orgánicas), y, en fin, en los restantes fundamentos jurídicos del pronunciamiento que se destinan al enjuiciamiento del Título VI del EAC por una parte, la jurisprudencia que con carácter general se había sentado en la STC 247/2007, de 12 de diciembre, relativa al EAV, sobre la relación Estatuto de Autonomía-restantes Leyes orgánicas, y, por otra parte, se omita la doctrina constitucional que se había venido estableciendo en relación con el lugar que ocupa la LOFCA dentro del marco normativo del sistema de financiación, que ya conocemos.

³ Vid FJ 130, con cita en la última parte del fragmento transcrito de las SSTC 104/1988, de 8 de junio, FJ 4; y 14/2004, de 12 de febrero, FJ 7.

⁴ Cfr. Art. 3.1 y 2 LOFCA, precepto en el que se establece la composición y las atribuciones principales del CPFF.

⁵ Cfr. FJ 130.

En el FJ 3 de la STC 31/2010, que examinamos, tras aclarar que los Estatutos de Autonomía son normas jerárquicamente inferiores a la Constitución y, por ende, que han de ser enjuiciadas a la luz del texto constitucional, se subraya lo que en su día se puso de relieve en la STC 247/2007, a saber, que las leyes orgánicas (y tanto la LOFCA como los Estatutos de Autonomía tienen esta naturaleza⁶) se relacionan entre sí de acuerdo con el principio de distribución competencial: «en relación con las concretas materias reservadas a una ley orgánica singular –señala el Pleno con contundencia en la STC 31/2010-, las restantes leyes orgánicas se relacionan también de acuerdo con el principio de la distribución competencial. Así las cosas –se añade-, la posición relativa de los Estatutos respecto de otras leyes orgánicas es cuestión que depende del contenido constitucionalmente necesario y, en su caso, eventualmente posible de los primeros»⁷.

Pero se omite –y se omite íntegramente- un fragmento del FJ 6 de la STC 247/2007 que resulta capital en el examen de la constitucionalidad del Título VI del EAC: el que establece la relación especial que por imperativo constitucional existe entre los Estatutos de Autonomía y determinadas Leyes orgánicas –entre ellas, la LOFCA- a las que la Norma suprema remite expresamente (art. 157.3 CE) y a las que reserva un cierto ámbito de regulación que en todo caso habrá de ser preservado en la elaboración –o reforma- de los Estatutos de Autonomía y que se configura así, ex Constitutione, como “un límite a la regulación estatutaria”:

«Respecto de las otras leyes orgánicas –se afirma textualmente en el FJ 6 de la STC 247/2007, que vengo citando- la relación de los Estatutos se regula, como ya se ha adelantado, por la propia Constitución, según criterios de competencia material, de modo que el parámetro de relación entre unas y otras es, exclusivamente, la Norma constitucional. En este sentido, los Estatutos de Autonomía no pueden desconocer los criterios materiales empleados por la Constitución cuando reenvía la regulación de aspectos específicos a las correspondientes leyes orgánicas (arts. 81.1, 122.1, 149.1.29, 152.1 ó 157.3 CE), pues dichos criterios, referidos a materias concretas para cada ley orgánica, determinan el ámbito que la Constitución les reserva a cada una de ellas, ámbito que, por tal razón, se configura como límite para la regulación estatutaria (...).- En todo caso –prosigue diciendo el Pleno-, de acuerdo con lo que

⁶ La primera por imperativo del art. 157.3 CE y los segundos por previsión expresa del art. 81.1 CE, precepto en el que se regula la denominada reserva material de ley orgánica.

⁷ Vid FJ 3, in fine. Y, en el mismo sentido, STC 247/2007: «[r]especto del ordenamiento estatal en sentido estricto –había afirmado el Pleno del Tribunal algunos años antes-, hay que partir de que los Estatutos de Autonomía se infraordenan a la Constitución, sometiéndose a sus prescripciones. Así, en cuanto a su relación con las restantes leyes estatales, orgánicas u ordinarias, viene establecida según criterios de carácter material, es decir, con criterios conectados con el principio de competencia sustantiva sobre las materias en que unos y otras, de acuerdo con lo previsto en la Constitución, pueden intervenir» (FJ 6; la cursiva, una vez más, es mía).

indicábamos con anterioridad, las relaciones entre los Estatutos de Autonomía y las leyes orgánicas previstas en la Constitución, están sujetas a lo que al respecto dispone esta última. De ahí que la reserva material que, en términos específicos para cada caso, realiza la Constitución a favor de determinadas leyes orgánicas, suponga que cada una de dichas leyes pueda llevar a cabo una delimitación de su propio ámbito (STC 154/2005, de 9 de junio, FFJJ 4 y 5, con referencia a otras), circunscribiendo la eficacia de las normas estatutarias de acuerdo con dicha delimitación. Pues bien, en caso de colisión, será competencia de este Tribunal la apreciación del alcance de la correspondiente reserva y sus efectos sobre la validez o eficacia de la normativa estatutaria».

De acuerdo pues, con la doctrina transcrita corresponde al Tribunal Constitucional la determinación de si una concreta norma estatutaria ha extralimitado en sus disposiciones, no sólo las previsiones constitucionales, sino también el ámbito de regulación que la propia Constitución reserva a determinadas leyes orgánicas. En caso de colisión –hemos visto que señala el Pleno–, y son varias las colisiones existentes entre el Título VI del EAC y ciertas disposiciones de la LOFCA, es competencia del Tribunal Constitucional la apreciación del alcance de la correspondiente reserva material de ley orgánica –por tanto, también, de la reserva que en favor de la LOFCA dispone el art. 157.3 CE– y “sus efectos sobre la validez o eficacia de la norma estatutaria”. La CE y, en virtud de ella, la LOFCA, se erigen así en un límite a la regulación estatutaria del sistema de financiación.

Asombra, por tanto, que desatendiendo su propia doctrina, el Pleno del Tribunal, en los FFJJ 130-142 de la STC 31/2010, utilice como único canon de constitucionalidad del Título VI del EAC las disposiciones concretas de la CE –y, en ocasiones, ni siquiera todas ellas⁸–, evitando aludir a la LOFCA en aquellos casos en los que la cita resultaba necesaria (ex Constitutione). Y señalo que, frecuentemente, se evita la referencia a la LOFCA –o, lo que es igual, que la omisión de cita es intencionada– porque este texto normativo no es del todo inexistente para el Tribunal. Ocasionalmente, se le menciona: siempre que la alusión conviene para corroborar la constitucionalidad del EAC⁹.

⁸ Como después explicaré, en el FJ 134, en el que se enjuicia la constitucionalidad del art. 206.3 EAC (“Participación en el rendimiento de los tributos estatales y mecanismos de nivelación y solidaridad”), se omite cualquier referencia al apartado 2 del art. 158 CE (relativo al Fondo de Compensación), que, a mi modo de ver, resulta imprescindible para llevar a cabo el juicio de constitucionalidad del inciso legal que se recurre.

⁹ Es lo que sucede, v. gr., en el FJ 132 en el que para declarar la constitucionalidad de la potestad autonómica de “inspección” atribuida a la Agencia Tributaria de Cataluña en el art. 204.1 EAC se recurre al art. 19 LOFCA para entender comprendida la “inspección” en la “gestión” tributaria, que es la única a la que hace referencia el art. 156.2 CE.

Y, en fin, no sólo echo en falta la doctrina sentada en el FJ 6 de la STC 247/2007, supra transcrita, sino también la referencia, presente en otros pronunciamientos constitucionales, al lugar preferente que ocupa la LOFCA en el marco normativo general del sistema de financiación autonómica. En concreto, en diversas Sentencias en las que se atribuye al Estado -a través de la Ley orgánica a la que se refiere el art. 157.3 CE- la potestad para decidir unilateralmente el sistema de financiación autonómica que estime más oportuno¹⁰, se deja claro que la LOFCA constituye, al decir del propio Tribunal, el “vértice” dentro del conjunto de normas que regulan el sistema de financiación (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 10)¹¹ o, lo que es lo mismo, el «punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las CC.AA.» (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2)¹². Siendo así, resulta cuanto menos llamativo que pueda enjuiciarse, como se hace en la STC 31/2010, la conformidad con la CE del régimen de financiación de la Generalitat arbitrado en el EAC sin hacer referencia alguna al sistema de financiación adoptado específicamente por el Estado.

III. EL EMPLEO DESATINADO DE LA TÉCNICA “DE INTERPRETACIÓN CONFORME”

Esto sentado, y entrando ya en el comentario concreto de los juicios de constitucionalidad que efectúa el Pleno del Tribunal en los FFJJ 131 a 142 de la STC 31/2010, la siguiente deficiencia que me interesa poner de relieve en estas líneas es el uso desatinado que se hace de la técnica “de interpretación conforme” –de las denominadas interpretaciones secundum Constitutionem-

¹⁰ Véanse las reflexiones que realiza a este respecto AGUALLO AVILÉS, A.: «Comentario al artículo 157.3 de la Constitución Española. La coordinación y cooperación en materia de Financiación Autonómica», en AA.VV. (Dir. CASAS BAAMONDE, M^a. E.; RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M.): Comentarios a la Constitución Española (XXX Aniversario), Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008, pág. 2622.

¹¹ El fragmento jurisprudencial concreto del que extraigo la afirmación es el siguiente: «Todo ello conduce, una vez más, a que ahora reafirmemos que el Estado, dentro de los márgenes que la Constitución le otorga y respetando los principios y las competencias financieras autonómicas en ella establecidas (singularmente en el art. 157 CE), está constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica, y así se ha puesto de manifiesto en las sucesivas reformas de la LOFCA operadas por la Ley Orgánica 1/1989 o la Ley Orgánica 3/1996, o en las modificaciones de la Ley 30/1983 operadas por las Leyes 32/1987 ó 66/1997. Se trata pues de un modelo normativo cuyo vértice (la LOFCA) se integra en el bloque de la constitucionalidad y que puede variar en función de decisiones políticas del legislador (orgánico y ordinario) estatal, con la participación que en él corresponda a las Comunidades Autónomas, modelo sobre cuya bondad o funcionalidad, como ya señalamos en la STC 68/1996, de 4 de abril, no corresponde a este Tribunal pronunciarse» (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 10; la cursiva es mía).

¹² Reproduzco, nuevamente, el fragmento de referencia (para que pueda apreciarse el contexto en el que el Tribunal efectúa la afirmación): «una Ley Orgánica –señala el FJ 2 de la STC 179/1987, de 12 de noviembre- podrá regular el ejercicio de determinadas competencias financieras, así como las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir, y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado. Esta Ley Orgánica -que en la actualidad es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre de 1980- aparece pues como punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las CC.AA. y las facultades que al respecto se reservan a los órganos centrales del Estado para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las competencias que la Constitución les atribuye» (la cursiva, una vez más, es mía).

en aras de una pretendida aplicación del principio de conservación de la Ley (en nuestro caso, de la norma estatutaria recurrida).

Constituye doctrina reiterada del intérprete supremo de la Constitución que, en virtud del principio de conservación de la Ley, sólo cabe declarar la inconstitucionalidad de aquellos preceptos legales «cuya incompatibilidad con la Constitución resulte indudable por ser imposible llevar a cabo una interpretación conforme a la misma»¹³. Y que «puesto que "la validez de la Ley ha de ser preservada cuando su texto no impide una interpretación adecuada a la Constitución" (...), será preciso explorar las posibilidades interpretativas del precepto cuestionado, por si hubiera alguna que permitiera salvar la primacía de la Constitución»¹⁴. Ahora bien, de acuerdo, asimismo, con los pronunciamientos dictados por el Tribunal Constitucional –fundamentalmente, al hilo de la resolución de cuestiones de inconstitucionalidad interpuestas por órganos judiciales–, resulta evidente que la técnica de interpretación conforme tiene sus límites que, en esencia, consisten en el respeto al tenor literal del precepto que se interpreta y al sentido del enunciado legal que se enjuicia.

Pues bien, en los fundamentos jurídicos en los que se examina la constitucionalidad del Título VI del EAC, el Pleno: (a) efectúa alguna interpretación conforme que resultaba innecesaria; (b) omite interpretaciones que eran de todo punto imprescindibles (lo eran tanto que, para dar “cobertura” a las previsiones estatutarias recurridas, el legislador estatal se ha visto en la necesidad de modificar la LOFCA); y (c) realiza un buen número de interpretaciones “secundum constitutionem” en las que, no sólo no se respeta el tenor literal de las disposiciones estatutarias que se interpretan o se fuerza el sentido propio de las mismas –prácticas éstas denostadas por el Tribunal Constitucional en una abundante jurisprudencia¹⁵–, sino que también se ignora y se tergiversa el sentido de enunciados legales meridianos haciendo que digan lo que claramente no dicen¹⁶ y, a todas luces, no quiso que dijeran el legislador autonómico. Desoyendo su propia doctrina, el Tribunal hace de la interpretación conforme «una interpretación contra legem» incurriendo en los excesos frente a los que él mismo había

¹³ Cfr. SSTC 111/1993, de 25 de marzo, FJ 8; 24/2004, de 24 de febrero, FJ 6; 138/2005, de 26 de mayo, FJ 5; o, en fin, entre otras muchas, 273/2005, de 27 de octubre, FJ 8.

¹⁴ Por todas, SSTC 76/1996, de 30 de abril, FJ 5; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18; 138/2005, de 26 de mayo, FJ 5; o, en fin, 273/2005, de 27 de octubre, FJ 8.

¹⁵ El Tribunal, en concreto, había venido reiterando hasta la saciedad lo que sigue: «es claro que la interpretación conforme a la Constitución de los preceptos legales tiene también sus límites, entre los que se encuentra el respeto al propio tenor literal de aquéllos» (por todas, STC 273/2005, de 27 de octubre, FJ 2; y, ya antes, SSTC 222/1992, de 11 de diciembre, FJ 2).

¹⁶ Que la técnica de interpretación conforme no permite al Tribunal «ignorar o desfigurar el sentido de los enunciados legales meridianos» es una afirmación que se efectúa, entre otras, en las SSTC 22/1985, de 15 de febrero, FJ 5; 341/1993, de 18 de noviembre; 138/2005, de 26 de mayo, FJ 5; y 273/2005, de 27 de octubre, FJ 8.

prevenido en múltiples ocasiones: «la interpretación conforme –señaló, entre otras muchas, en la STC 273/2005, de 27 de octubre- no puede ser una interpretación contra legem, pues ello implicaría desfigurar y manipular los enunciados legales, ni compete a este Tribunal (...) la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que institucionalmente no le corresponde»¹⁷. Me explico.

(a) A mi juicio, se realiza, v. gr., una interpretación conforme innecesaria en el FJ 135, en el que se examina la constitucionalidad del art. 210 EAC, relativo a “La Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat”. Y me refiero, en concreto, a las afirmaciones que se efectúan en relación con el apartado 1 de dicho precepto en el que se define la Comisión Mixta como “el órgano bilateral de relación entre la Administración del Estado y la Generalitat en el ámbito de la financiación autonómica”, se señala su composición (estará integrada por “un número igual de representantes del Estado y de la Generalitat”) y se enuncian algunas de sus principales atribuciones: se dispone, en particular, que «[l]e corresponden la concreción, la aplicación, la actualización y el seguimiento del sistema de financiación, así como la canalización del conjunto de relaciones fiscales y financieras de la Generalitat y el Estado» y que «ejerce sus funciones sin perjuicio de los acuerdos suscritos por el Gobierno de Cataluña en esta materia en instituciones y organismos de carácter multilateral». Pues bien, pese a que los recurrentes consideran que esta previsión infringe el principio de coordinación, estableciendo un modelo de soberanía financiera compartida, que altera el carácter exclusivo de la competencia estatal prevista en el art. 149.1.14 CE, y el Pleno se ve en la necesidad de puntualizar –interpretación conforme que se traslada al fallo- que el primer inciso del art. 210.1 EAC «no resulta inconstitucional siempre que se interprete en el sentido de que no excluye ni limita la capacidad de los mecanismos multilaterales en materia de financiación autonómica ni quebranta la reserva de ley orgánica prevista en el art. 157.3 CE y las consiguientes competencias estatales»¹⁸, a mi modo de ver, no existe indicio alguno de inconstitucionalidad en el apartado 1 del art. 210 EAC –insisto: en el apartado 1 (otra cosa sucede, como después explicaré, con el apartado 2)- y nada permite concluir, de los términos en los que ha sido redactado, que la Comisión Mixta –en su definición, composición y atribuciones- comporte un menoscabo de la capacidad de decisión que corresponde al Estado y a los organismos multilaterales en sede de financiación autonómica.

¹⁷ FJ 8 (la cursiva en la cita es mía). Véanse, en el mismo sentido, las anteriores SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22; 235/1999, de 20 de diciembre, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; 184/2003, de 23 de octubre, FJ 7; y 138/2005, de 26 de mayo, FJ 5.

¹⁸ La cursiva es mía.

El art. 210.1 EAC se limita a establecer un instrumento de cooperación connatural al Estado de las Autonomías al que el Tribunal ha hecho referencia en la STC 13/2007, de 18 de enero, al señalar: que «pueden tener lugar contactos entre el Estado y cada Comunidad Autónoma, en particular, en el seno de las Comisiones Mixtas a que hacen referencia las diferentes normas estatutarias, bien de carácter previo, con el fin de poner de manifiesto sus pretensiones y acercar posiciones, bien a posteriori, para concretar la aplicación a cada Comunidad Autónoma de los recursos previstos en el sistema de financiación que, a la vista de las recomendaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiero, pudieran establecer las Cortes Generales»¹⁹. Y, a mayor abundamiento, el propio art. 210.1 EAC, párrafo 2º, in fine, se encarga de puntualizar, por si pudiera existir alguna duda, que la Comisión Mixta «ejerce sus funciones sin perjuicio de los acuerdos suscritos por el Gobierno de Cataluña en esta materia en instituciones y organismos de carácter multilateral» y, por ende –se entiende–, con sometimiento a las decisiones adoptadas en el seno de éstos últimos²⁰.

(b) En cambio, se omite efectuar una interpretación conforme con el texto constitucional que, a mi entender, resultaba claramente necesaria en el FJ 133, en el que se examina la constitucionalidad del primer párrafo del art. 205 EAC (“Órganos económico-administrativos”), en virtud del cual «[l]a Generalitat debe asumir, por medio de sus propios órganos económico-administrativos, la revisión por vía administrativa de las reclamaciones que los contribuyentes puedan interponer contra los actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña».

¹⁹ Cfr. FJ 8, in fine.

²⁰ Distinto, sin embargo, es lo que se afirma en el art. 201.3 EAC, precepto que señala que «[e]l desarrollo del presente Título –en alusión al Título VI del EAC– corresponde a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat». Aunque el Pleno del Tribunal se encarga de aclarar, en el FJ 131 de la Sentencia, que «la referencia del art. 201.3 EAC a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales en cuanto al “desarrollo del presente Título”, hay que referirla al marco de coordinación y cooperación previsto por la Constitución, por lo que no significa que a aquélla le competa alcanzar los acuerdos que posteriormente determinen el desarrollo normativo o la aplicación del título VI» quizá, y habida cuenta de la trascendencia de la cuestión y de la apertura con la que aparece redactado el art. 201.3 EAC, hubiera sido conveniente efectuar expresamente una interpretación conforme en el sentido de que el desarrollo del Título VI del EAC le corresponde a la Comisión Bilateral siempre y cuando dicho desarrollo tenga lugar en relación con materias propias del ámbito de la cooperación Estado-Comunidad Autónoma, en las que estén implicados exclusivamente los intereses de la Comunidad Autónoma de Cataluña. Véase, en este sentido, más extensamente AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: Comentario a los pronunciamientos de la STC 31/2010, de 28 de junio, en relación con el Título VI del EAC(título provisional), inédito.

Poniendo –como no puede ser de otra forma, ex arts. 3.1 C.c y 12.1 LGT²¹- esta previsión en relación con el art. 204.1 EAC, precepto en el que se definen cuáles son “los actos de gestión tributaria” que puede dictar la Agencia Tributaria de Cataluña –a saber: los actos de gestión, recaudación, liquidación e inspección «de todos los tributos propios de la Generalitat de Cataluña, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos totalmente a la Generalitat»- resulta evidente que, en relación con todos aquellos tributos estatales respecto de los que el Estado haya cedido a las CC.AA. la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los mismos, el art. 205, párrafo 1º, EAC encomienda a los órganos económico-administrativos de la Generalitat la revisión de los actos dictados en el ejercicio de tales potestades, en contra de lo que expresamente disponía el art. 20.1.b) LOFCA, vigente al tiempo de aprobarse la reforma estatutaria²².

No puede, pues, interpretarse, como hace el Pleno, aludiendo a circunstancias a las que claramente no hace referencia el art. 205 EAC²³ y obviando tanto el sentido claro del enunciado legal como la finalidad perseguida por el legislador autonómico en la redacción del mismo, lo que sigue:

«Realmente la demanda centra su impugnación en el hecho de que la atribución a la Generalitat de modo expreso de la revisión de dichas reclamaciones “por medio de sus propios órganos económico administrativos” se traduce en la atribución a aquélla de la revisión en la vía económico-administrativa de los tributos estatales cedidos. Pues bien, es claro que la referencia a “sus propios órganos económico-administrativos” tiene una dimensión exclusivamente autoorganizadora, sin que dicho nomen atraiga hacia la Generalitat cualquier competencia revisora en la vía económico-administrativa, competencia que sólo puede establecer la ley estatal; en suma, la disposición estatutaria no afecta a la competencia del Estado en el establecimiento del alcance de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, de

²¹ De conformidad con el art. 3.1 C.c. –esto es, del Código Civil español- «[l]as normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Y el art. 12.1 LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) hace suya esta previsión trasladándola al ámbito tributario: «[l]as normas tributarias –dispone- se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil».

²² Con anterioridad a la reforma introducida en la LOFCA por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, el art. 20.1 LOFCA de 2001 señalaba expresamente que «[e]l conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por las respectivas Administraciones en materia tributaria, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, corresponderá: (...) b) Cuando se trate de tributos cedidos, a los órganos económico-administrativos del Estado».

²³ Trasladando la atención a una circunstancia que claramente no puede concurrir a la luz del art. 205 EAC, que se impugna, señala el Tribunal incidiendo en lo obvio: «el precepto tampoco incurre en inconstitucionalidad, pues no pone en cuestión el régimen jurídico de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas» (FJ 133). Si se permite el coloquialismo, sólo faltaría.

acuerdo con lo establecido en los arts. 156 y 157 CE(SSTC 192/2000, FJ 10; y 156/2004, FJ 6), puesto que, como se acaba de señalar, dicha competencia estatal puede ejercerse de manera plena».

Verdaderamente –y en esto es en lo único en lo que coincido con el Pleno- la ley estatal (la LOFCA) es la única que puede atribuir a los órganos económico-administrativos de las CC.AA. la competencia para revisar los actos dictados en aplicación de los tributos estatales cedidos. Pero es asimismo inequívoco –al menos, para todo aquel que no sea profano en la materia- que interpretando el art. 205 EAC en consonancia con el art. 204.1 EAC, tal y como reclama la regla de interpretación sistemática, el primero “atrae hacia la Generalitat” competencias revisoras en vía económico administrativa en relación con los tributos estatales cedidos.

De hecho, así parece haberlo entendido también el legislador estatal cuando en la última reforma de la LOFCA operada en 2009²⁴, en un intento de dar espaldarazo definitivo a una previsión estatutaria que se temía sería declarada contraria a la CE por el Tribunal Constitucional –o, en el mejor de los casos, sería objeto de interpretación conforme- modifica el art. 20 LOFCA en el siguiente sentido: «[c]uando así se establezca en la correspondiente ley del Estado, y en relación con los tributos estatales, la competencia para el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos dictados por las Comunidades Autónomas y por las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá corresponder a las mismas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado» (art. 20.2 LOFCA vigente). E inmediatamente a continuación se introduce en el art. 54.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (nueva “Ley de Cesión de Tributos”) la previsión de que «[l]a Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta Sección, de la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en el ejercicio de la misma en los siguientes tributos: (...)», relacionándose a renglón seguido todos los tributos estatales cedidos en un 100 por 100 a las Comunidades Autónomas.

En consecuencia, hubiera sido exigible que el Pleno no limitara su actuación a negar lo que era una obviedad y hubiera formulado –trasladándola al fallo- una interpretación del art. 205 EAC

²⁴ Mientras se resolvía la constitucionalidad de la nueva norma estatutaria catalana, a propuesta del Gobierno, se inició en el seno del CPFF la negociación de un nuevo Sistema de Financiación de las Autonomías que culminó el 15 de julio de 2009 con la adopción de un Acuerdo –el Acuerdo 6/2009-, para la reforma del Sistema de Financiación de las denominadas CC.AA. de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en el que se recogían y revalidaban algunas de las principales innovaciones normativas introducidas en las reformas estatutarias. Inmediatamente después, se procedió a incorporar en el marco jurídico general las novedades introducidas en el Acuerdo 6/2009 del CPFF. En particular, y como había sucedido en anteriores ocasiones, se modificó en algunos de sus preceptos la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, mediante la aprobación de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y se promulgó una nueva Ley “de Cesión de Tributos”: la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que vino a sustituir a la Ley “de Cesión de Tributos” de 2001 (Ley 21/2001, de 27 de diciembre).

“secundum constitutionem” en el sentido de que la disposición era constitucional siempre y cuando no estuviera haciendo referencia a actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña en relación con tributos cedidos a la CC.AA.

Y una última reflexión. Si eludiendo la interpretación conforme el Tribunal trataba de evitar un recorte de las competencias financieras atribuidas a las CC.AA. estatutariamente, la omisión carece de sentido habida cuenta de que, como he venido repitiendo, el legislador estatal se ha ocupado -en el año 2009- de atribuir expresamente a los órganos económico-administrativos de las Autonomías competencias revisoras sobre los actos dictados por la propia CC.AA. en relación con los tributos estatales cedidos totalmente. En otras palabras, el Pleno del Tribunal Constitucional podía haber hecho lo que por imperativo constitucional estaba llamado a hacer sin consecuencia práctica alguna. Al menos, a nivel jurídico

Asimismo, y en relación con el Capítulo III del Título VI del EAC, relativo a “Las haciendas de los gobiernos locales”, se tendría que haber formulado –y haberlo hecho expresamente- interpretación conforme del tercer inciso del art. 218.2 EAC en virtud del cual la competencia de la Generalitat en materia de financiación local «incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat».

En el FJ 140 de la Sentencia, el Tribunal -acertadamente a mi juicio-, considera que en tanto que el precepto «no se refiere a las participaciones en los “ingresos” de la Generalitat, sino a las que son a cargo del “presupuesto” de ésta» y habida cuenta de que, ex art. 219.2 EAC, los ingresos de los gobiernos locales consistentes en participaciones en tributos y en subvenciones incondicionadas estatales se van a percibir por medio de la Generalitat, «podría entenderse que la norma examinada otorga a la Generalitat la facultad de fijar los criterios de distribución de todos los ingresos que los entes locales perciban a través de ese presupuesto, ya sean fruto de la participación en los ingresos o de subvenciones incondicionadas del Estado, ya lo sean, en su caso, de la participación en los ingresos o de subvenciones incondicionadas de la Generalitat».

Llegados a este punto, y en aras del principio de conservación de ley, los miembros del Tribunal conectan la previsión contenida en el tercer inciso del art. 218.2 EAC con la establecida en el primer inciso de este apartado, según el cual la Generalitat «tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local». Y de esta forma concluyen que «la consideración sistemática del precepto impugnado muestra que sólo atribuye a la Generalitat tal competencia [la establecida en el art. 218.2, inciso 3º] en relación con los recursos establecidos por la propia Comunidad Autónoma en su presupuesto, dado que esta facultad, al igual que las demás que se incluyen en el art. 218.2 EAC, la ostenta

“en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado”, según dispone su primer inciso».

Desde mi punto de vista, era posible, en efecto, salvar la constitucionalidad del precepto. Pero no haciendo una lectura del inciso tercero del art. 218.2 EAC a la luz de la primera previsión que se contiene en ese apartado; esto es, subrayando que, en materia de financiación local, la Generalitat «tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado». Por esta vía, si nos empeñamos, se podría haber defendido la constitucionalidad de todo el Capítulo III del Título VI del EAC. Y bastaría con que una Comunidad Autónoma recogiera en su Estatuto una previsión similar a la establecida en el art. 218.2, inciso 1º, EAC, para que a renglón seguido pudiera atribuirse un sinfín de competencias en materia local que le están vedadas por el texto constitucional.

Teniendo presente –como por otra parte se ocupa de recordar el Pleno- la competencia exclusiva del Estado «para fijar los criterios homogéneos de distribución de los ingresos de los entes locales consistentes en participaciones en ingresos estatales [STC 331/1993, FJ 2.B)]» se tendría que haber formulado, simple y llanamente, una interpretación secundum Constitutionem (y recogerla explícitamente en el fallo). Y a estos efectos se podría haber empleado el corolario que infiere el Tribunal –indebidamente, según hemos visto- de una exégesis sistemática del art. 218.2 EAC; en particular «que la competencia autonómica queda circunscrita, exclusivamente, a la fijación de los criterios de distribución de las participaciones de los entes locales en los ingresos propios de la Generalitat, así como de las subvenciones incondicionadas que ésta decida otorgar» (FJ 140).

Procediendo de esta forma se hubiera desterrado cualquier duda sobre el alcance de la competencia de la Generalitat a la hora de establecer los criterios de distribución de las participaciones con cargo a su propio presupuesto y se hubiera evitado que otras CC.AA. en la reforma de sus normas estatutarias procedan en el futuro de la misma manera a la hora de delimitar la competencias autonómicas en relación con las haciendas de los gobiernos locales.

(c) Por otra parte, se efectúan interpretaciones conformes, desde mi punto de vista, inasumibles en tanto que no respetan el tenor literal de los enunciados legales que se enjuician e ignoran y tergiversan el sentido claro de los mismos, haciendo, como he apuntado en líneas anteriores, que digan lo que no dicen e, indudablemente, no pretendió que dijeran el legislador autonómico:

- En el FJ 137, en el que se examina la compatibilidad con el texto constitucional de las disposiciones adicionales octava, novena y décima del EAC que prevén la cesión de determinados impuestos a la Comunidad Autónoma de Cataluña,

estableciendo en todos los casos que «[e]l primer Proyecto de Ley de cesión de impuestos que se apruebe a partir de la entrada en vigor del Estatuto contendrá en aplicación» de la disposición adicional séptima, determinados porcentajes de cesión de su respectivo rendimiento: en particular, un porcentaje de cesión del IRPF del 50 por 100 (DA 8ª); un porcentaje de cesión del 58 por 100 del rendimiento del Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre las Labores del Tabaco, del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas e Impuesto sobre Productos Intermedios (DA 9ª); y un porcentaje de cesión del 50 por 100 del rendimiento del IVA (DA 10ª).

Pues bien, de acuerdo con el Pleno, estas tres previsiones «entronca[n] con un principio inherente de colaboración y lealtad constitucional, que postula la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo, para la concreción normativa de temas de tanto relieve respecto a la puesta en marcha del Estado de las Autonomías» como es –debemos entender– la determinación de los porcentajes de cesión a las CC.AA. de los rendimientos obtenidos en la recaudación de ciertos tributos estatales. De esta forma, las tres disposiciones adicionales enjuiciadas resultan constitucionales –interpretación conforme que se traslada al fallo– siempre y cuando se interprete que las previsiones en ella contenidas sólo resultan admisibles «desde el absoluto respeto a la potestad legislativa del Estado que ejercen las Cortes Generales (art. 66.2 CE) y que únicamente puede traducirse en el compromiso de la Generalitat y el Gobierno a acordar en Comisión Mixta —con sujeción a lo dispuesto en el marco de la cooperación multilateral y al ejercicio de las facultades de coordinación que competen al Estado en materia financiera— la elaboración y el contenido de un proyecto de ley ordinaria cuya sustanciación como expresión de la voluntad legislativa depende de la plena libertad de las Cortes Generales».

Desde mi punto de vista, sin embargo, no es posible interpretar, sin incurrir en una contradicción, que las disposiciones adicionales que se analizan no dicen lo que dicen porque si lo dijeran serían contrarias a la CE. Y, en definitiva, esto es lo que hace el Pleno. En efecto, a poco que se tengan una mínimas nociones de gramática española se sabrá que el verbo “contener” se utiliza en las disposiciones adicionales octava, novena y décima en modo imperativo (“contendrán”, rezan los correspondientes preceptos). Y el modo imperativo, por definición, indica orden, mandato, (al menos, cuando se emplea en los términos en los que lo hacen las disposiciones examinadas). Y, en fin, según el diccionario de la RAE, por “mandato” ha de entenderse «[o]rden o precepto que el superior da a los súbditos» (acepción 1ª).

Difícilmente, por tanto, puede concebirse –como pretende el Tribunal- la orden de cesión de impuestos que la Comunidad Autónoma de Cataluña dirige al legislador estatal en las disposiciones adicionales examinadas “desde el absoluto respeto a la potestad legislativa del Estado que ejercen las Cortes Generales (art. 66.2 CE)” y a “la plena libertad” de éstas últimas. Desde luego, no, sin incurrir en un flagrante contrasentido.

Y tampoco se puede llegar a la conclusión a la que llega el intérprete supremo de la Constitución sin desconocer la finalidad última que se perseguía con la introducción de las citadas previsiones en el EAC: conminar al Estado para llevar a cabo una reforma del sistema de financiación –a través, por supuesto, del CPFF- que incluyera, entre otros extremos, la cesión en un 50 por 100 del producto de lo recaudado en Cataluña en concepto de IRPF e IVA y en un 58 por 100 del rendimiento de los Impuestos Especiales de Fabricación (con excepción del Impuesto sobre la Electricidad). Que éste era el sentido inequívoco de las previsiones estatutarias lo demuestran una vez más los términos en los que han sido reformadas la LOFCA y la Ley de Cesión de Tributos en 2009 –en concreto, el art. 11 LOFCA y los arts. 26.2, 35.1, 36.1, 37.1, 38.1, 39.1, 40.1, 41.1 de la Ley 22/2009-, a los que ya he hecho referencia en este trabajo. Como sabemos, estos textos legales hacen suyas las previsiones contenidas en las disposiciones adicionales octava, novena y décima del EAC.

Ahora bien, en tanto que al tiempo de aprobarse la reforma estatutaria catalana el art. 11 LOFCA de 2001 preveía, exclusivamente, una cesión a las CC.AA. del 33 por 100 del producto de lo recaudado en concepto de IRPF [art. 11.a) LOFCA], del 35 por 100 del IVA [art. 11.e) LOFCA], y del 40 por 100 de los Impuestos Especiales de Fabricación (con excepción del Impuesto sobre la Electricidad) [art. 11.f) LOFCA] y habida cuenta de que constituye doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que la cesión de tributos es competencia exclusiva del Estado en virtud del art. 149.1.14 CE²⁵, se debería haber concluido que las disposiciones adicionales octava, novena y décima del EAC eran contrarias a la CE y, en consecuencia, nulas.

- Y a la misma conclusión debería haberse llegado en el FJ 138 en relación con la disposición adicional tercera del EAC en la que se prevé que «[l]a inversión del Estado en Cataluña en infraestructuras, excluido el Fondo de Compensación Interterritorial, se equiparará a la participación relativa del producto interior bruto de Cataluña con relación al producto interior bruto del Estado para un período de siete años. Dichas inversiones podrán también utilizarse para la liberación de peajes o construcción de autovías alternativas». Una vez más,

²⁵ Entre las primeras Sentencias en pronunciarse en este sentido, STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3; y, entre las últimas, STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 6.

desconociendo los términos manifiestamente imperativos en los que está redactada la previsión –“se equiparará”, señala el precepto-, considera el Pleno que no es inconstitucional siempre y cuando se interprete en el sentido –interpretación conforme que se traslada al fallo- de que «no vincula al Estado en la definición de su política de inversiones, ni menoscaba la plena libertad de las Cortes Generales para decidir sobre la existencia y cuantía de dichas inversiones»²⁶. Y para llegar a esta conclusión se transcribe la doctrina que previamente se había sentado en el FJ 11 de la STC 13/2007, de 18 de enero:

«[N]o puede admitirse –se afirma, sin ambages- que la disposición adicional tercera, apartado 1, vincule a las Cortes Generales en el ejercicio de sus funciones de examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, pues respecto de este tipo de compromisos presupuestarios formalizados en un Estatuto de Autonomía hemos dicho que no constituyen “un recurso que el Estado deba consignar obligatoriamente en los presupuestos generales de cada ejercicio económico”, pues es al Estado “a quien corresponde en exclusiva, atendiendo a la totalidad de los instrumentos para la financiación de las Comunidades Autónomas, a las necesidades de cada una de éstas y a las posibilidades reales del sistema financiero del Estado, decidir si procede dotar, en su caso, y en qué cuantía aquellas asignaciones en virtud de la competencia exclusiva que sobre la materia le atribuye el art. 149.1.14 CE (hacienda general). De la afirmación de la legitimidad constitucional de [un] mecanismo excepcional de financiación ... no cabe concluir la consecuencia de que el Estado deba, necesariamente y en todo caso, dotar una concreta partida presupuestaria si no se ha alcanzado al efecto acuerdo entre el Estado y la Comunidad Autónoma en el seno de la Comisión Mixta”, correspondiendo “al Estado adoptar la decisión de establecer dicha dotación, si bien su actuación debe resultar presidida por el principio de lealtad constitucional que ‘obliga a todos’ y que impone que el Gobierno deba ‘extremar el celo por llegar a acuerdos en la Comisión Mixta’ (STC 209/1990, de 20 de diciembre, FJ 4)” (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 11)».

El Tribunal acierta en la referencia jurisprudencial: el FJ 11 de la STC 13/2007, de 18 de enero, está, sin duda, bien traído. A tenor, empero, (1) de la nitidez de esta jurisprudencia, (2) del hecho irrefutable de que una norma que obliga al Estado a invertir en una CC.AA. cierta cantidad en un destino concreto no se compadece con lo preceptuado en el art. 138 CE y, como subraya expresamente el Pleno, con las competencias exclusivas que se atribuyen al Estado en

²⁶ STC 31/2010, FJ 138 (énfasis en el original).

los arts. 149.1.13 y 149.1.14 CE, y, en fin, (3) habida cuenta de que el máximo intérprete de la Constitución ha reiterado hasta la saciedad que no se pueden efectuar interpretaciones secundum constitutionem que contradigan el tenor literal de los preceptos legales enjuiciados y el sentido propio de los mismos, la disposición tercera del EAC tendría que haberse declarado inconstitucional. Sinceramente, a día de hoy todavía no alcanzo a comprender cómo puede conciliarse con la CE una norma que claramente obliga al Estado a invertir en infraestructuras en el territorio de una CC.AA. una determinada suma de dinero cuando, al decir del propio Tribunal en la STC 31/2010, corresponde en exclusiva al Estado «decidir si procede dotar, en su caso, y en qué cuantía aquellas asignaciones en virtud de la competencia exclusiva que sobre la materia le atribuye el art. 149.1.14 CE (hacienda general)» (FJ 138).

- Un reproche similar hemos de efectuar también al FJ 134 en el que se analiza la conformidad con el texto constitucional del art. 206, apartados 3 y 5, EAC. En este caso, no sólo se prescinde de los términos imperativos en los que está redactado el apartado 5, sino que en la exégesis del apartado 3 se omite la cita de un precepto constitucional que hubiera conducido a la declaración de inconstitucionalidad, no sólo del inciso que se ha considerado contrario a la CE, sino también de otra parte del apartado 3. Explico a qué me refiero.

En el apartado 3 del art. 206 EAC (“Participación en el rendimiento de los tributos estatales y mecanismos de nivelación y solidaridad”) se disponía que «[l]os recursos financieros de que disponga la Generalitat podrán ajustarse para que el sistema estatal de financiación disponga de recursos suficientes para garantizar la nivelación y solidaridad a las demás Comunidades Autónomas, con el fin de que los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del estado del bienestar prestados por los diferentes gobiernos autonómicos puedan alcanzar niveles similares en el conjunto del Estado, siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar. En la misma forma y si procede, la Generalitat recibirá recursos de los mecanismos de nivelación y solidaridad. Los citados niveles serán fijados por el Estado».

De este apartado se ha considerado inconstitucional –y, por ende, nulo– el inciso “siempre y cuando lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar” sobre la base, fundamentalmente, de que «la determinación de cuál sea el esfuerzo fiscal que hayan de realizar las Comunidades Autónomas es cuestión que sólo corresponde regular al propio Estado, tras las actuaciones correspondientes en el seno del sistema multilateral de cooperación y coordinación

constitucionalmente previsto. Se trata, en suma, de una cuestión que, en ningún caso, puede imponer el Estatuto a las demás Comunidades Autónomas, pues al hacerlo así se vulneran, a la vez, las señaladas competencias del Estado y el principio de autonomía financiera de aquéllas, autonomía financiera que el art. 156.1 CE conecta expresamente con el principio de coordinación con la hacienda estatal». Parece, pues, que en relación con este punto se ha visto claro el tono impositivo del Estatuto. Lástima que en otros supuestos, y según hemos visto, se haya decidido pasar por alto imposiciones similares (dirigidas, eso sí, directamente al Estado).

Vaya por delante que coincido con la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Pleno. Con todo, se ha declarado contrario a la CE el inciso que, a todas luces, era inconstitucional, pero se ha considerado conforme con la Carta Magna otra previsión que, desde mi punto de vista, contraviene el apartado 2 del art. 158 CE y el desarrollo que del mismo se contiene en la LOFCA (en esta ocasión, sin embargo, como era bastante complejo –por no decir, prácticamente imposible- efectuar una interpretación conforme, se opta por omitir la cita del precepto de la CE –el art. 158.2 CE- que hubiera conducido a la declaración de inconstitucionalidad). Me refiero al inciso del art. 206.3 EAC que hace referencia a «los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del estado del bienestar» a los que Cataluña pretende circunscribir su contribución a los mecanismos de nivelación y solidaridad.

A este respecto afirma explícitamente el Tribunal que el «primer inciso del art. 206.3 EAC salvaguarda expresamente las exigencias de la solidaridad interterritorial, reiterando lo ya dicho en el art. 206.1 EAC, por cuanto al referirse a la nivelación de servicios la expresión “servicios de educación, sanidad y otros servicios esenciales”, contenida en el precepto estatutario, es equivalente a la de “servicios públicos fundamentales” a la que se refiere el art. 158 CE, sin que en ningún caso pueda tener eficacia reductora desde el momento en que corresponde al Estado determinar qué servicios públicos son fundamentales». Convengo con el Pleno en que la expresión “servicios de educación, sanidad y otros servicios esenciales”, contenida en el art. 206.3 EAC, es equivalente a la de “servicios públicos fundamentales” a la que se refiere el apartado 1 del art. 158 CE. A lo que desde luego no es equivalente es a los servicios y, en particular, a los gastos, a los que se refiere el apartado 2 del art. 158 CE en el que se contiene el principal mecanismo de solidaridad previsto en el Título VIII de la CE: el Fondo de Compensación Interterritorial.

Dispone, en concreto, el art. 158.2 CE que «[c]on el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso». Los gastos de

inversión a los que se aplica el montante del FCI no constituyen un servicio público esencial a cuyo destino la CC.AA. catalana pretende circunscribir su contribución a los fondos de solidaridad. Mecanismos de nivelación y solidaridad –y a ambos se refiere indudablemente el art. 206.3 EAC²⁷- son tanto el contenido en el apartado 1 como el previsto en el apartado 2 del art. 158 CE. Y, sin embargo, ex art. 206.3, la CC.AA catalana ha decidido circunscribir su aportación exclusivamente a los primeros y a la cobertura de los servicios a los que éstos se destinan: únicamente, a los servicios públicos esenciales. De manera que no puede afirmarse, como hace el Pleno, que el art. 206 EAC no tiene eficacia reductora frente al art. 158 CE. Pues bien, teniendo en cuenta que esta limitación, de conformidad con los arts. 138.1 CE y 149.1.14 CE –y la doctrina constitucional dictada en relación con ellos-, sólo puede establecerla unilateralmente el Estado a través de la LOFCA y en ésta no se establece, no puede sino concluirse que el inciso que examinamos del art. 206.3 EAC es también contrario a la CE.

La contribución a los fondos de solidaridad sólo puede establecerla el Estado en tanto que corresponde al Estado «garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad» consagrado en el art. 2 CE y velar «por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español» (art. 138.1 CE), así como, en virtud del art. 149.1.14 CE, garantizar la suficiencia y, por ende, autonomía de todas las Comunidades Autónomas, ponderando los intereses en juego y respetando dicho principio (por todas, STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 6). Teniendo esto presente y que el art. 16.6 LOFCA –que no ha sido objeto de modificación en 2009-, en consonancia con lo preceptuado en el art. 158.2 CE, señala que las transferencias de los FCI recibidas «deberán destinarse a financiar proyectos de carácter local, comarcal, provincial o regional de infraestructura, obras públicas, regadíos, ordenación del territorio, vivienda y equipamiento colectivo, mejora del hábitat rural, transportes y comunicaciones y, en general, aquellas inversiones que coadyuven a disminuir las diferencias de renta y riqueza en el territorio español», no es dudoso que el art. 206.3 EAC establece una clara limitación a la contribución a los fondos de solidaridad que invade ostensiblemente competencias estatales.

Si no fuera porque en la segunda parte del FJ 134 –la relativa al art. 206.5 EAC- el Pleno recuerda que el principio de solidaridad «se instrumenta –como acabo de señalar- a través de los mecanismos de nivelación (art. 158.1 CE) y de solidaridad interterritorial (art. 158.2 CE)»,

²⁷ Así se deduce, inequívocamente, de la rúbrica del art. 206 EAC que se refiere conjuntamente a la participación en los “mecanismos de nivelación y solidaridad” y del enunciado del propio art. 206.3, que se enjuicia, que reza como sigue: «[l]os recursos financieros de que disponga la Generalitat podrán ajustarse para que el sistema estatal de financiación disponga de recursos suficientes para garantizar la nivelación y solidaridad a las demás Comunidades Autónomas».

podríamos pensar que en el análisis del art. 206.3 EAC la falta de referencia al apartado 2 del art. 158 CE obedece a un lapsus del intérprete supremo de la Constitución.

Además del inciso del art. 206.3 EAC que el Tribunal considera inconstitucional y del que acabo de señalar, que debería haber corrido igual suerte, tampoco se compadece bien con la Carta Magna el apartado 5 del art. 206 EAC, respecto del que, una vez más, se efectúa una interpretación *secundum constitutionem* que no comparto. Y no la secundo porque estimo, atendiendo al enunciado del art. 206.5 EAC y a la finalidad perseguida por sus redactores, que la previsión estatutaria debe ser interpretada exactamente en el sentido en el que el Tribunal niega explícitamente que haya de entenderse.

Dispone el art. 206.5 EAC que «[e]l Estado garantizará que la aplicación de los mecanismos de nivelación no altere en ningún caso la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación». Pese a que el Pleno del Tribunal reconoce que «[s]i, (...), el respeto a las competencias del Estado como garante de la solidaridad interterritorial en el ámbito económico y financiero no permite la imposición estatutaria de condiciones como la incluida en el art. 206.3 EAC respecto del esfuerzo fiscal comparado de las distintas Comunidades Autónomas, también la previsión del art. 206.5 EAC debería declararse inconstitucional y nula en el caso de que compartiera esa misma naturaleza condicional e imperativa». En cambio, llega a la conclusión de que «no es así en la medida en que la previsión incluida en el art. 206.5 EAC no es propiamente una condición impuesta al Estado por el Estatuto de Autonomía de Cataluña, sino sólo la expresión reiterada de un deber que para el Estado trae causa inmediata y directa de la propia Constitución (...)». De manera que ha de considerarse que «la garantía del Estado a que se refiere este precepto sólo operaría cuando la alteración de la posición de la Comunidad Autónoma de Cataluña se debiera, no a la aplicación general de los mecanismos de nivelación, sino exclusivamente a la aportación que realizase Cataluña como consecuencia de su posible participación en dichos mecanismos». Y con «ese limitado alcance, así interpretado, el precepto no es contrario a la Constitución».

Aunque según reiterada jurisprudencia constitucional es “preciso explorar las posibilidades interpretativas del precepto cuestionado, por si hubiera alguna que permitiera salvar la primacía de la Constitución”, a mi juicio, sin embargo, es difícilmente sostenible, sin desconocer el tenor literal del precepto que se interpreta ni tergiversar el sentido de un enunciado legal que es meridiano, defender que el art. 206.5 EAC “no es propiamente una condición impuesta al Estado por el Estatuto de Autonomía de Cataluña”. Y es que, si bien es cierto que el Estado viene obligado a procurar un “equilibrio económico, adecuado y justo” entre las CC.AA. que no perjudique a las más prósperas más allá de lo necesario para la promoción de las menos

desarrolladas, es asimismo evidente que, de acuerdo con el art. 138.1 CE, es el Estado quien ha de velar por la concreción en estos términos del principio de solidaridad y no las CC.AA., que, en definitiva, es lo que trata de hacer la CC.AA. de Cataluña mediante la previsión estatutaria que se examina.

- Otro fundamento jurídico en el que no se hace un uso adecuado de la técnica de interpretación conforme es el FJ 135 en su parte final, esto es, en la que se analiza la constitucionalidad de las letras a), b) y d) del apartado 1 del art. 210 EAC, relativo, como sabemos, a “La Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat”. En estas letras se contienen algunas de las principales funciones que se atribuyen a la Comisión Bilateral, a saber: acordar «el alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal y, especialmente, los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos estatales cedidos parcialmente, al que hace referencia el artículo 206» [letra a)]; fijar «la contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación prevista en el art. 206» [letra b)]; y, en fin, negociar «el porcentaje de participación de Cataluña en la distribución territorial de los fondos estructurales europeos» [letra d)].

De acuerdo con el Pleno, estas tres atribuciones, para ser conformes con la CE han de interpretarse en el sentido –interpretación conforme de la que se deja constancia en el fallo- de que: «en el art. 210 EAC las funciones de cooperación de la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat no excluyen ni limitan la capacidad de las instituciones y organismos de carácter multilateral en materia de financiación autonómica, no afectan a la reserva de Ley Orgánica prevista en el art. 157.3 CE, ni sustituyen, impiden o menoscaban el libre y pleno ejercicio por el Estado de sus propias competencias». Y el Tribunal llega a esta conclusión después de afirmar que –reproduzco textualmente la argumentación para poner de relieve el excesivo comedimiento con el que se efectúa la interpretación secundum Constitutionem- «las letras del apartado 2 se limitan a fijar un marco bilateral de negociación y de formalización de acuerdos que complementa, sin cuestionarlo, el procedimiento general de toma de decisiones en el seno del órgano multilateral de colaboración y coordinación, a lo que se refiere, como ha quedado reseñado, el apartado 1, párrafo segundo del mismo precepto».

En mi opinión, no es tan claro que los incisos del art. 210.2 EAC, que se enjuician, se limiten “a fijar un marco bilateral de negociación y de formalización de acuerdos que complementa, sin cuestionar**b**, el procedimiento general de toma de decisiones” en materia de financiación autonómica. Quizá esta afirmación sea cierta en relación con la letra f), pero, desde luego, no

es tan clara en relación con las letras a) y b) (especialmente, en este último caso). En el enjuiciamiento de un precepto que resulta clave en el engranaje del funcionamiento del sistema de financiación –en particular, en la articulación y conciliación de las decisiones que se toman en el seno del CPFF y la asunción y aplicación de estas decisiones por la CC.AA. de Cataluña- se tendría que haber sido mucho más categórico –y, desde luego, mucho más explícito- en la determinación de hasta dónde alcanza la potestad del Estado para coordinar el entero sistema de financiación y cuál es el ámbito de cooperación que, asimismo ex Constitutione, ha de atribuírsele a las CC.AA.²⁸ a través, fundamentalmente, del funcionamiento de las denominadas Comisiones Mixtas.

Y así, en relación con la letra a) del art. 210.2 EAC se tendría que haber puesto de relieve –y haberlo hecho con la contundencia con la que el intérprete supremo de la Constitución se ha manifestado en otras ocasiones- que el inciso es constitucional siempre y cuando se tenga presente: en primer lugar, que corresponde exclusivamente al Estado, en virtud del título competencial previsto en el art. 149.1.14 CE, decidir qué tributos cede y el alcance de la cesión (en este sentido, SSTC 192/2000, de 13 de julio, FFJJ 6 y 8; y 16/2003, de 30 de enero, FJ 11); en segundo lugar, que, a tenor del mismo título competencial, corresponde exclusivamente al Estado decidir los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos cedidos; en tercer lugar, que el “acuerdo” sobre dichos porcentajes debe producirse siempre dentro de los límites fijados por la LOFCA; y, en cuarto lugar, en fin, que cuando, pese a que ambas partes han actuado con lealtad constitucional, no se llegue a un “acuerdo”, estando en juego competencias exclusivas del Estado, la decisión última corresponde tomarla a éste (SSTC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 9)²⁹.

Por lo que respecta a la letra b) del art. 210.2 EAC, a tenor de la cual corresponde a la Comisión Mixta «[a]cordar la contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación prevista en el artículo 206», seguramente, se tendría que haber declarado inconstitucional. Y es que en esta ocasión, no sólo se pone en entredicho la competencia exclusiva que corresponde al Estado para tomar decisiones en este ámbito, sino que también se incide en la autonomía y suficiencia financiera de las restantes CC.AA. Condicionar, en efecto, la cuantía con la que Cataluña va a contribuir al fondo de solidaridad a la decisión que tome una Comisión Mixta Estado-Comunidad Autónoma en la que ambos entes territoriales tienen la misma capacidad de voto, equivale a atribuir a dicha CC.AA. la posibilidad de tomar decisiones que afectan

²⁸ Sobre este particular se ha pronunciado recientemente, AGUALLO AVILÉS, A.: Comentario al artículo 157.3 de la Constitución Española...cit., págs. 2624-2626.

²⁹ Con mayor detenimiento se desarrollan estas ideas en AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: Comentario a los pronunciamientos de la STC 31/2010...cit. (inédito).

directamente a otras CC.AA., a su suficiencia, a su autonomía financiera, y, desde luego, frente a lo que establecen las SSTC 68/1996, de 4 de abril, FJ 3, y 192/2000, de 13 de julio, FJ 10, atribuirle competencia para decidir en una materia que corresponde exclusivamente al Estado en virtud de los arts. 138.1 y 149.1.14 CE. La cooperación de las CC.AA. en esta materia en la que está en juego la suficiencia y autonomía financiera del resto de las CC.AA. debe tener lugar necesariamente –así se desprende de la STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8- en una Comisión multilateral –en el CPFF-, no en el seno de una Comisión Mixta como la que se establece en el art. 210 EAC.

Ahora bien, si se quería realizar una interpretación conforme con la CE, se tendría que haber comenzado por la exégesis sistemática de los apartados 1 y 2 del art. 210 EAC. En particular, se debería haber subrayado que en el apartado 1 del art. 210 EAC se señala expresamente que a la Comisión Mixta le corresponde exclusivamente la “concreción” y “aplicación” del sistema de financiación y que esta Comisión “ejerce sus funciones sin perjuicio de los acuerdos suscritos por el Gobierno de Cataluña en esta materia en instituciones y organismos de carácter multilateral”. Puesto el acento en este punto, se debería haber añadido, para desterrar cualquier equívoco sobre el particular, que acordar la contribución de Cataluña –y de las restantes CC.AA.- a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación es una decisión sobre la que tiene competencia exclusiva el Estado y, como tal, ha de instrumentarse, indefectiblemente, en el seno de una Comisión multilateral en la que estén representados los intereses de todas las Autonomías. Y, en consecuencia, ha de interpretarse que el art. 210.2.b) EAC atribuye exclusivamente a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales concretar la aplicación en la CC.AA. de Cataluña de los criterios que hayan sido acordados en el seno del CPFF en relación con la contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación.

- Finalmente, y en relación con las interpretaciones conformes que se realizan al hilo de los preceptos del Capítulo III del Título VI que se impugnan (relativo, como sabemos, a las haciendas de los gobiernos locales), me parece excesiva la interpretación secundum Constitutionem que se efectúa en el FJ 141 del segundo inciso del art. 219.2 EAC. El art. 219.2 EAC dispone, en general, que «[l]os ingresos de los gobiernos locales consistentes en participaciones en tributos y en subvenciones incondicionadas estatales son percibidos por medio de la Generalitat, que los debe distribuir de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Haciendas Locales de Cataluña, cuya aprobación requerirá una mayoría de tres quintos, y respetando los criterios establecidos por la legislación del Estado en la materia. En el caso de las subvenciones incondicionadas, estos criterios

deberán permitir que el Parlamento pueda incidir en la distribución de los recursos con el fin de atender a la singularidad del sistema institucional de Cataluña a que se refiere el artículo 5 de este Estatuto».

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional expresada en las SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7, 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6, y 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2, la competencia para establecer los criterios de distribución entre los entes locales de las participaciones en tributos y en subvenciones incondicionadas estatales corresponde exclusivamente al Estado. Teniendo presente esta doctrina, comparto el criterio manifestado por el Pleno en relación con el primer inciso del art. 219.2 EAC en el sentido de que la percepción por los gobiernos locales por medio de la Generalitat de los ingresos consistentes en participaciones en tributos y en subvenciones incondicionadas estatales y la afirmación de que tales recursos se repartirán “de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Haciendas Locales de Cataluña” resultan conformes con la CE en tanto que, ex art. 219.2, inciso 1º, in fine, EAC, tal distribución habrá de efectuarse, en todo caso, «respetando los criterios establecidos por la legislación del Estado en la materia»³⁰.

En cambio, considero que constituye una exacerbación de las exigencias que se derivan del principio de conservación de ley la interpretación conforme que se hace del inciso segundo del art. 219.2 EAC. Y es que, en lugar de declarar inconstitucional la previsión de que, en el caso de las subvenciones incondicionadas, los criterios fijados por la legislación estatal “deberán permitir que el Parlamento pueda incidir en la distribución de los recursos con el fin de atender a la singularidad del sistema institucional de Cataluña a que se refiere el artículo 5 de este Estatuto”, en tanto que constituye un límite a la competencia exclusiva del Estado en esta materia que vulnera, a todas luces, los arts. 149.1.14 CE y 149.1.18 CE³¹, el Tribunal, en un intento por salvar la constitucionalidad del precepto, trae a colación la única “peculiaridad catalana” establecida en su jurisprudencia: la mencionada en la STC 109/1998, de 21 de mayo. En virtud de este pronunciamiento, en efecto, «el Parlamento de Cataluña puede

³⁰ Aclara a este respecto el Tribunal –acertadamente, a mi entender– que «en la medida en que la previsión estatutaria ahora analizada se somete expresamente a “los criterios establecidos en la legislación del Estado”, no vulnera la competencia estatal ni tampoco supone desatención del principio de autonomía municipal [SSTC 331/1993, FJ 2.B) y 104/2000, de 13 de abril, FJ 5]. Por la misma razón, tampoco se puede oponer objeción al hecho de que ese reparto se haga también “de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de haciendas locales de Cataluña”, porque el propio Estatuto le impone el límite preciso de que no pueda apartarse de los criterios fijados por el Estado» (FJ 141; la cursiva es mía).

³¹ Declarado inconstitucional este inciso, estimo que también se tendría que haber declarado contrario a la CE el apartado 4 del art. 219 EAC, según el cual «[l]a distribución de recursos procedentes de subvenciones incondicionadas o de participaciones genéricas en impuestos debe llevarse a cabo teniendo en cuenta la capacidad fiscal y las necesidades de gasto de los gobiernos locales y garantizando en todo caso su suficiencia». En cambio, y a pesar de la competencia exclusiva que corresponde al Estado en la adopción de este tipo de decisiones, no sólo se declara conforme con la Carta Magna, íntegramente, el apartado 2 del art. 219 EAC, sino también su apartado 4.

aprobar un plan de apoyo a los municipios de Cataluña que integre en su seno legítimamente una parte de los recursos que las Diputaciones provinciales destinan a obras y servicios municipales, si bien, para garantizar la autonomía de las Provincias, sus Diputaciones han de participar en la elaboración de dicho plan (FJ 7)». Esto sentado, se reinterpreta el segundo inciso del art. 219.2 EAC en el sentido de que «la incidencia a que se refiere el precepto ha de entenderse circunscrita en su alcance a la fijación de esa planificación, en la que las Diputaciones catalanas han de integrar una parte de la financiación recibida, sin que pueda alterar los criterios fijados por el Estado para la distribución de las subvenciones incondicionadas entre las Provincias de Cataluña» (FJ 141, in fine).

Decididos a preservar la constitucionalidad del precepto, se tendría que haber sido más tajante en la formulación de la interpretación secundum Constitutionem dejando claro que, a excepción del supuesto mencionado en la STC 109/1998, de 21 de mayo, en todos los demás casos – como ha señalado reiteradamente el propio Tribunal- corresponde al legislador estatal la determinación de unos criterios homogéneos y uniformes de distribución entre los distintos Entes locales de su participación en los ingresos del Estado³². Y ello por cuanto que «se trata de fondos mediante los que se pretende posibilitar al conjunto de las Corporaciones locales y a cada una de ellas el ejercicio de la autonomía constitucionalmente garantizada» y a través de su distribución homogénea y uniforme se da efectividad a los principios de suficiencia de las Haciendas locales y de solidaridad y equilibrio territorial a que se refieren, respectivamente, los arts. 142 y 138 CE³³. Y desde luego, trasladar esta interpretación al fallo; cosa, que no se hace.

IV. LAS CONTADAS DECLARACIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD EFECTUADAS EN LA SENTENCIA. PESE A LO QUE GENERALIZADAMENTE SE AFIRMA, SE OPERA UN RECORTE CONSIDERABLEMENTE LIMITADO DEL TÍTULO VI DEL EAC

Junto con las interpretaciones conformes a las que acabo de hacer referencia, el Tribunal efectúa tan sólo dos declaraciones de inconstitucionalidad en la STC 31/2010: una en relación con el Capítulo I y otra referente al Capítulo III del Título VI del EAC. Se consideran contrarios a la CE, en concreto, un inciso del art. 206.3 y otro del art. 218.2 EAC.

El primero –el art. 206.3 EAC-, al que ya he hecho mención en estas páginas, establecía la participación de Cataluña en el rendimiento de los tributos estatales y mecanismos de

³² En su lugar, se opta por una fórmula un tanto descafeinada: se considera que la previsión contenida en el inciso 2º del art. 219.2 EAC, «hay que vincularla, al menos, a la “peculiaridad catalana”, que hemos reconocido en la STC 109/1998, de 21 de mayo» (STC 31/2010, FJ 141; la cursiva es mía).

³³ Cfr. SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; y 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2 (ésta última en relación, específicamente, con las subvenciones incondicionadas).

nivelación y solidaridad y hacía depender la participación en éstos últimos de que el resto de las CC.AA. llevaran a cabo un esfuerzo similar al realizado por la CC.AA. catalana («siempre y cuando –disponía el precepto- lleven a cabo un esfuerzo fiscal también similar»). El Tribunal, en el FJ 134 del pronunciamiento, considera que la previsión contradice la CE en la medida en que «la determinación de cuál sea el esfuerzo fiscal que hayan de realizar las Comunidades Autónomas es cuestión que sólo corresponde regular al propio Estado, tras las actuaciones correspondientes en el seno del sistema multilateral de cooperación y coordinación constitucionalmente previsto» y «que, en ningún caso, puede imponer el Estatuto a las demás Comunidades Autónomas, pues al hacerlo así se vulneran, a la vez, las señaladas competencias del Estado y el principio de autonomía financiera de aquéllas, autonomía financiera que el art. 156.1 CE conecta expresamente con el principio de coordinación con la hacienda estatal».

El art. 218, inciso 2º, EAC, por su parte, recogía la posibilidad de que la competencia autonómica en materia de financiación local incluyera la capacidad para establecer y regular los tributos propios de las entidades locales. La atribución, de acuerdo con el Pleno, resulta incompatible con la Carta Magna en tanto que invade la potestad exclusiva y excluyente del Estado establecida en el art. 149.1.14 CE (sobre Hacienda General) «que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales» (STC 31/2010, FJ 140)³⁴.

Pues bien, lo primero que tengo que señalar en relación con las declaraciones de inconstitucionalidad efectuadas es que me parecen acertadas. Y, por lo demás, evidentes. Se ha declarado, en efecto, contrario al texto constitucional lo que a todas luces contravenía la Carta Magna y era imposible interpretar de conformidad con ella.

Pero, me parecen insuficientes. Y me lo parecen –quiero dejarlo claro-, no por un prurito de seguir manteniendo el statu quo en relación con el modelo territorial existente en España (rectius: el modelo de descentralización vigente hasta el 2004, año en el que se inician los procesos de reforma estatutaria) o porque, como viene sucediendo desde determinados sectores políticos, desee atajar o me niegue a reconocer la existencia en determinadas CC.AA. - y en Cataluña, en particular- de una conciencia clara de poseer una identidad histórica y una voluntad de seguir reforzando su personalidad política. Sino porque, como he venido explicando en estas cuartillas, además de los arts. 206.3 y 218.2 EAC, existen otras previsiones en la Ley

³⁴ «Según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE –explica el Pleno, haciéndose eco de la doctrina sentada en la STC 233/1999, de 16 de diciembre- la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22)» (STC 31/2010, FJ 140).

Orgánica 6/2006, de 19 de julio, que, de acuerdo con la CE y conforme a la interpretación que de ésta última había venido realizando el Tribunal Constitucional resultan incompatibles con la Norma Suprema. Es el caso, según hemos visto, de las Disposiciones adicionales tercera, octava, novena y décima; el inciso del apartado 3 del art. 206 que, obviando la previsión contenida en el art. 158.2 CE, hace referencia exclusiva «a los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales del estado del bienestar»; los arts. 206.5, 210.2 b), o, en fin, el inciso 2º del art. 219.2 EAC.

A mi juicio, y pese a lo resuelto por el Pleno, la solución no residía en preservar la constitucionalidad de estas disposiciones haciendo un uso desviado de los recursos que tiene en su mano el intérprete supremo de la Constitución. Con ello sólo se ha conseguido incrementar la confusión en la exégesis constitucional y propiciar que buena parte de las cuestiones que en su día se plantearon en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Partido Popular vuelvan a estar, en breve, ante el Tribunal Constitucional.

Tras la STC 31/2010, es notorio que la confusión en relación con el conjunto de disposiciones que disciplinan la descentralización territorial en España se ha incrementado. Y lo ha hecho, al menos, a tres niveles: en primer lugar, en la exégesis del Título VIII de la CE, un Título de por sí caracterizado por una considerable apertura e indefinición, que tras el pronunciamiento se ha convertido en una suerte de Título proteico que casi todo lo admite (en particular, las disposiciones relativas a la financiación autonómica han resultado ser más flexibles de lo que realmente son, o al menos de lo que siempre se nos había dicho que eran); en segundo término, en la determinación de los desarrollos estatutarios que pueden efectuarse del Título VIII de la Carta Magna (y, por lo que aquí interesa, de los preceptos constitucionales que disciplinan la financiación de las CC.AA.); y, en tercer lugar, en fin, en la concreción de los desarrollos legales que pueden realizarse de las nuevas previsiones estatutarias, buena parte de las cuales han sido reinterpretadas por el máximo intérprete de la Constitución, interpretaciones que no está claro que vayan a ser respetadas por el legislador ordinario.

Y por otra parte, algunas de las previsiones contenidas en el EAC, que fueron objeto del recurso núm. 8045-2006 y reinterpretadas o anuladas por el Tribunal Constitucional, volverán, con casi total seguridad, a estar ante éste último en un futuro próximo. Y es que, según se viene anunciando por el Gobierno, serán rescatadas y vueltas a introducir en el Ordenamiento vía reforma de los oportunos textos legales estatales y, según se ha anticipado también por la fuerza política que en su día interpuso el primer recurso de inconstitucionalidad contra el EAC, volverán nuevamente a ser recurridas ante el intérprete supremo de la Constitución.

En suma, no se han atajado los problemas, el Tribunal Constitucional ha asumido un papel que no le correspondía y ni siquiera se ha conseguido que la “osadía” haya sido percibida como tal por la opinión pública. Y es que, si bien es cierto que tras la STC 31/2010, de 28 de junio, la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, ha experimentado algún recorte, la poda, ni ha sido tan devastadora como se denuncia, ni tan considerable como reclamaba una exégesis rigurosa del texto constitucional. Al menos, en relación con el Título VI del EAC.

Desde luego, no era fácil estar a la altura del lance, pero se podía haber estado más afortunado; simplemente, haciendo lo que se tenía que hacer, y dejando al resto de los poderes del Estado que hicieran lo propio: instar abiertamente la revisión del Título VIII del texto constitucional.

V. REFLEXIONES FINALES

En España, en los últimos cinco años, a través de las reformas estatutarias acometidas –y, por ende, de forma bilateral– se ha desbordado el marco de financiación establecido en la LOFCA en el año 2001 (esto es, en la que en Italia se califica como “Ley marco” (Legge cornice) o “Ley general de coordinación”)³⁵. Para dar cobertura a estos excesos, en el año 2009, el Gobierno “se ha visto obligado” a llevar a cabo –a través del CPFF– una reforma del Sistema de Financiación de las CC.AA. de régimen común. Y lo que es peor, el Tribunal Constitucional español, en buena medida presionado por la opinión pública y las fuerzas políticas, ha terminado permitiendo –no lo había hecho, sin embargo, en su jurisprudencia anterior– lo que

³⁵ Han sido varias las reformas normativas operadas en España en los últimos años en materia de Financiación Autonómica. Estando todavía en vigor el modelo de Financiación Autonómica de 2001, aprobado el 27 de julio de ese año por el CPFF, en el año 2004 diversas Autonomías –la más sonada fue, sin duda, Cataluña pero no fue la única– inician un proceso de reforma de sus Estatutos que culminó, en la mayoría de los casos, en los años 2006 y 2007. Concretamente, los denominados procesos de reforma estatutaria concluyeron, primero, en la Comunidad Valenciana, con la aprobación de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (EAV), y, posteriormente –y de forma sucesiva–, en las Comunidades Autónomas de Cataluña, Islas Baleares, Andalucía, Aragón, y Castilla y León con la promulgación de las Leyes Orgánicas 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (EAC); 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears (EAB); 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía (EAA); 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón (EAAr.); y 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León (EACLE). En las nuevas normas estatutarias emanadas, en la mayoría de los casos, tras un arduo proceso de acuerdos y, sobre todo, desencuentros políticos y jurídicos, conjuntamente con otras materias, se destinaba un Título –o, para ser exactos, normalmente, un Capítulo– a la Financiación de la Hacienda Autonómica que, en algunos puntos, y en aras de una mayor realización del denominado principio de autonomía financiera, iba más allá de los márgenes del sistema de financiación de las CC.AA. articulado en el año 2001, vigente en aquel momento. Y lo que causó mayor estupor en un amplio sector de la opinión pública y de los juristas españoles: extralimitaba incluso –o, al menos, se tenían fundadas sospechas de que así fuera– las previsiones contenidas en el Título VIII de la CE, y, por lo que aquí interesa, algunas de las disposiciones constitucionales destinadas a la Hacienda Autonómica y la exégesis que de las mismas había venido realizando el Tribunal Constitucional español en una abundante y reiterada jurisprudencia.

la Corte Costituzionale italiana ha rechazado de plano en la jurisprudencia dictada en 2004: que se profundice en el principio de autonomía financiera sorteando las exigencias que se derivan del principio de coordinación y, a la postre, menoscabando la realización efectiva de este principio.

A pesar de la reforma reciente del Sistema de Financiación, en España convendría plantear una reforma constitucional que afectase a la totalidad del Título VIII de la Constitución Española de 1978 y, por ende, también a la configuración de las Haciendas Autonómicas. En el Título VIII de la CE –y, especialmente, en sus Capítulos I y III- se consagra el denominado Estado Autonómico, un modelo de Estado caracterizado, esencialmente, por su apertura, por su dinamismo y, a la postre, por una notable indefinición, indeterminación que hoy más que nunca, y como están demostrando los últimos acontecimientos acaecidos en sede política y judicial, hace falta mitigar mediante una reforma del texto constitucional³⁶. Una reforma, que cualquiera que sea el sentido en el que se produzca –más o menos federalista-, proceda a cerrar –o, al menos, a cerrar más- el modelo de descentralización territorial vigente, que aunque en su día constituyó un importante logro del constituyente español, a día de hoy ha quedado ampliamente superado y está generando importantes perversiones políticas, económicas, y por lo que aquí fundamentalmente interesa, jurídicas, del sistema.

Y, quiero dejarlo claro, no soy partidaria de una reforma de la CE por ninguna de las variopintas razones que se han venido aduciendo tras la publicación de la STC 31/2010 (que, en ocasiones, incluso, representan posiciones enfrentadas), a saber: a) que la Sentencia “cierra el modelo de Estado” configurado en la CE (en realidad y, a mi juicio, el pronunciamiento rebasa el modelo de Estado establecido en la Carta Magna); b) que el texto constitucional de 1978 ha perdido toda legitimidad y no se puede seguir aplicando; o, en fin, c) que la soberanía del pueblo catalán y, en particular, una de sus manifestaciones –la aprobación por referéndum del texto estatutario recurrido- está por encima de instituciones como el Tribunal Constitucional.

Desde mi punto de vista, en cambio, resulta necesario modificar el Título VIII de la CE para hacer frente a una realidad que cada día se hace más patente cual es que en determinadas

³⁶ Esto sentado, tengo que añadir que no comparto la propuesta efectuada, recientemente, por algunos constitucionalistas y por ciertos sectores políticos catalanes en el sentido de que parte de las previsiones del EAC, que han sido declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional se recompongan mediante prácticas políticas y leyes legales; en particular, las relativas al Consejo de Justicia autonómico, a través de la reforma de la LOPJ, y las concernientes a la financiación territorial, mediante una nueva modificación de la LOFCA. Y no las comparto, en esencia, por las mismas razones por las que defiendo que el modelo de descentralización territorial del Estado español –y, uno de sus más importantes corolarios: las bases sobre las que se asienta la financiación de los entes descentralizados- debe acometerse en “sede constituyente”, esto es, a través de una revisión constitucional, aprobada con el voto favorable de la mayoría reforzada del Parlamento que prevé para estos caso el art. 167 CE y refrendada por el conjunto de la sociedad española (art. 167.3 CE), y no dejarse al albur de la voluntad unilateral del Estado o de una concreta CC.AA. (en este caso, vía reforma de la correspondiente norma estatutaria) o de las concretas mayorías y pactos de cada momento. Vid, en contra de lo aquí manifestado, ALBERTI, E.: «La sentencia y sus circunstancias», en el diario El País de fecha 9 de julio de 2010 (pág. 33).

CC.AA. existe una conciencia clara de poseer una identidad histórica y una voluntad de seguir reforzando su personalidad política y, por lo que a nosotros interesa, su autonomía financiera. Y es evidente –al menos, desde mi punto de vista- que este reforzamiento no puede efectuarse ni de forma bilateral –como ha venido sucediendo en los últimos tiempos- ni desacreditando en el proceso a una de las institucionales medulares del Estado constitucional, como es el Tribunal Constitucional.

Y, es que –y sin ser éstas las razones principales para la revisión constitucional que postulo-convendría, de una parte, mitigar –por no decir, erradicar- el efecto expansivo del principio dispositivo que conduce a que, mediante continuas y asimétricas reformas estatutarias se proceda a definir bilateralmente –a través de 17 pactos autonómicos con el Estado- el modelo de Estado, función esta que corresponde, inequívocamente, a la Constitución (y no a las fuerzas políticas minoritarias que hacen factible en un momento concreto la materialización de las políticas de un Gobierno, posibilitando la aprobación de leyes en el Parlamento). Y, de otra parte, convendría evitar:

1º) Primero, que se siga trasladando al Tribunal Constitucional la resolución de un problema que deberían acometer las Cortes Generales que son las que, por imperativo constitucional, «representan al pueblo español», en el que reside la «Soberanía nacional» (arts. 66.1 y 1.2 CE): la definición del modelo territorial del Estado. El Tribunal Constitucional es, ciertamente el máximo intérprete de la CE, y a la postre un “poder constituido”; jamás, un poder constituyente.

2º) Y, segundo, que el máximo intérprete de la Constitución vuelva a convertirse en el “chivo expiatorio” de los desmanes acontecidos en sede política, a riesgo –como de facto ha sucedido- de llegar a cuestionar la propia existencia de la institución.

Recapitulando, se hace cada vez más necesario acometer –a través de un estudio serio y sosegado- una reforma del Título VIII y, por lo que aquí interesa, acometerla en términos de federalismo fiscal y que sea el pueblo español en su conjunto el que decida, como hizo en el referéndum celebrado en 1978, el modelo de descentralización territorial más conveniente para España.

Innovazione e Diritto

Crisi economica e accertamento basato sugli studi di settore tra incertezze normative e soluzioni giurisprudenziali

di Chiara Fontana

1. Premessa

Le esperienze giurisprudenziali maturate nel decennio intercorrente tra l'entrata in vigore dei decreti presidenziali attuativi della legge delega n.825/1971 e i primi anni '80 hanno posto in evidenza il problema relativo ai metodi di accertamento, in capo ai soggetti obbligati alla determinazione del reddito attraverso scritture contabili. Siffatto problema ha riguardato, non solo, la gestione delle rettifiche da un punto di vista eminentemente numerico, ma, anche, la qualità degli atti amministrativi, in special modo, con riferimento alla dimostrazione dei presupposti previsti ex lege per l'applicazione della disciplina riguardante l'accertamento "induttivo" o "extra-contabile". In tale contesto, infatti, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, taluni imprenditori hanno potuto occultare sacche più o meno estese di evasione tributaria, rispetto alle quali, gli Uffici finanziari versavano in una situazione di limitata forza reattiva, posta la sostanziale incapacità di dimostrare, con il solo ausilio delle scritture contabili, l'esistenza di materia imponibile non contabilizzata e, dunque, non dichiarata.¹ È su queste tematiche che si innestano le scelte normative che, a partire dai primi anni '80, hanno fatto leva su predeterminazioni, ora sul fronte della quantificazione del reddito, ora sul versante della qualificazione dei ricavi e dei compensi da imputare al periodo d'imposta. La predeterminazione presenta, invero, per l'Amministrazione finanziaria, l'indubbio vantaggio di intercettare componenti positive del reddito, facendo leva su elementi esteriori, predeterminati per legge, e non necessariamente desumibili dalle scritture contabili, consentendo, nel contempo, la valorizzazione dei citati elementi grazie ad un "involucro pubblicistico", atto ad invertire l'onere della prova a favore dell'Agenzia delle Entrate. Nel procedere in questa direzione, il legislatore si è, dapprima, orientato verso la formazione di coefficienti presuntivi, idonei all'accertamento dei ricavi e del reddito e, successivamente, verso la determinazione di

¹ Cfr. FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, parte speciale, Padova, 2009, p. 682 ss., in cui l'Autore sottolinea, in modo particolare, come la situazione descritta fosse, ad avviso della dottrina, la diretta conseguenza della riforma fiscale del 1971, in virtù della quale, il modello di determinazione del reddito d'impresa incentrato sul risultato del conto economico è stato esteso, anche, agli imprenditori di modeste dimensioni.

“parametri”, dalle cui ceneri è, infine, emersa la disciplina degli studi di settore.² Questi ultimi, quindi, nascono per rendere più efficace l’azione accertatrice, nei confronti di quella vasta platea di contribuenti caratterizzati da strutture di dimensioni ridotte;³ sono funzionali alla determinazione dei ricavi (o dei compensi) e non già alla determinazione del reddito d’impresa; e avrebbero dovuto costituire, nelle intenzioni del legislatore strumenti organizzativi volti ad una migliore identificazione dei contribuenti da sottoporre a controllo e non alla diretta, automatica determinazione dei proventi. Per quanto teoricamente confacenti allo scopo perseguito dal legislatore, tuttavia, detti strumenti, sin dai primi anni di applicazione, si sono caratterizzati per una forte rigidità applicativa, determinata dalla convinzione di assoluta coincidenza tra i ricavi risultanti dall’applicazione dello studio e la capacità reddituale del singolo contribuente. Ne è derivata un’accesa querelle tra gli operatori economici e l’Agenzia delle Entrate, recentemente, alimentata dalla generale recessione economica. Nel rinnovato contesto di “crisi”, infatti, la tendenza degli Uffici finanziari a standardizzare, o, meglio, “catastatizzare” il reddito d’impresa, è stata, da più parti, avvertita come indebita, in modo particolare laddove la stima dei ricavi risulti effettuata prescindendo dalla reale situazione del mercato in cui i singoli contribuenti operano⁴. L’applicazione degli studi di settore si scontra, infatti, frequentemente, con le necessità di cautela e realpolitik, funzionali a scongiurare il rischio che le procedure di accertamento si risolvano in un’attività sommaria, foriera di risultati avulsi dal contesto fattuale. Com’è noto, l’art.53 della Costituzione stabilisce che tutti i cittadini sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Nel quadro dei valori costituzionali risulta, pertanto, evidente come il riferimento sia fatto alla capacità contributiva personale ed effettiva e, non, ad una capacità contributiva ipotetica o presunta per legge.⁵ Tale principio

² Con tale espressione si intende descrivere quelle particolari ricostruzioni dell’ammontare dei ricavi e dei compensi delle imprese e degli esercenti arti e professioni, elaborate in funzione del settore di appartenenza e variabili in base ad una serie di parametri di carattere qualitativo, quantitativo e territoriale, relativi ai volumi di attività esercitata rilevati dalle dichiarazioni o da appositi questionari compilati dai contribuenti. Così FANTOZZI A., Corso di diritto tributario, Torino, 2003, p. 201; in tal senso, anche: Circolare n.4/IR, del 14 luglio 2008, del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

³ Rispetto a questi ultimi, infatti, la determinazione della capacità contributiva mediante strumenti analitico-contabili si è, tradizionalmente, dimostrata più difficile, per l’Amministrazione finanziaria, funzionalmente all’elevato grado di evasione che li caratterizza; alla difficoltà di predisporre controlli efficaci; e ai costi elevati che tali controlli, se efficacemente condotti, comportano per l’Erario. In proposito, autorevole dottrina eccepisce che sebbene la scusante invocata dalle categorie interessate, a fronte dell’accusa ad esse rivolta di tendenziale propensione all’evasione, è che questa sarebbe conseguenza dell’eccessiva pressione fiscale cui vengono sottoposte, con eguale fondamento si potrebbe osservare che l’elevatezza delle aliquote d’imposta è se mai conseguenza e non causa dell’evasione, dato che se tutti pagassero quanto dovuto, vi sarebbe certamente un alleggerimento dei singoli carichi tributari ed una maggiore perequazione fiscale. Cfr. MANZONI I., Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all’evasione, in *Rassegna tributaria*, n.5/2008, p.1245.

⁴ Al riguardo, sembra metodologicamente corretto precisare che l’attività di controllo dell’Agenzia delle Entrate si concentra, generalmente, su annualità pregresse rispetto a quella in corso, di modo che, negli anni della crisi, l’attività di accertamento si è, in realtà, rivolta ai periodi d’imposta 2003 e 2004.

⁵ In tal senso: LO PRESTI F., Parametri e studi di settore: presunzione ad intermittenza? Cass. SS.UU. 26638-7-6-5 del 18.12.2009, in *Giureta*, vol.VIII/2010, p. 175 ss.

rappresenta, quindi, la base di partenza scientifica più corretta per analizzare gli strumenti presuntivi di accertamento in discorso, anche alla luce dei recenti arresti giurisprudenziali della Corte di Cassazione, che hanno affermato come la crisi di un settore industriale, di per sé, risulti sufficiente a giustificare la differenza tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto previsto dallo studio di settore, giungendo ad affermare la nullità dell'accertamento induttivo dei redditi di un'azienda in crisi, con contabilità regolare, fondato sul solo scostamento tra le percentuali di ricavo applicate e quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza del contribuente.

2. Contesto normativo di riferimento e profili di legittimità costituzionale

I limiti manifestati dagli studi di settore in un contesto economico caratterizzato da una forte crisi del settore produttivo non possono essere interpretati correttamente, se svincolati dall'analisi del contesto normativo in cui siffatti strumenti si sono trovati ad operare e dai dubbi di legittimità costituzionale, frequentemente, sollevati al riguardo. Sembra, pertanto, metodologicamente esatto dare conto dei principali arresti che hanno descritto l'evoluzione legislativa dell'istituto, negli ultimi decenni; e delle maggiori criticità poste in evidenza in ambito dottrinale. A tal proposito, occorre, innanzitutto, segnalare come l'attuale assetto della disciplina degli studi di settore costituisca la risultante della metamorfosi da questi subita nel corso del tempo e ad opera di diversi elementi. Da un lato, interventi normativi, che, anche se in modo non sempre logicamente coordinato, hanno attenuato l'originaria "vocazione automatica dello strumento", pur tradizionalmente difesa dalla prassi ministeriale;⁶ dall'altro, interpretazioni giurisprudenziali, via via maggioritarie, che hanno cercato di garantire il contribuente contro rideterminazioni dei redditi di impresa e di lavoro autonomo del tutto apodittiche ed astratte, intoccabili dalle risultanze del contraddittorio e, più in generale, dalle prove contrarie fornite, anticipando l'operato del legislatore.⁷ E' in questa logica di progressiva razionalizzazione dello strumento e di abbandono dell'idea di accertamento automatico e paracatastale, inteso come accertamento eseguibile per il semplice scostamento che si devono, dunque, leggere i diversi interventi normativi che si sono succeduti in materia.⁸ In quest'ottica, il primo provvedimento,

⁶ L'intenzione originaria era, infatti, quella di introdurre una presunzione legale tale da permettere di superare lo scoglio della contabilità formalmente regolare e consentire il controllo su base presuntiva, effettuando il maggior numero di accertamenti "dall'ufficio e godendo di una motivazione in re ipsa in quanto i profili logici e dimostrativi sarebbero stati impliciti all'elaborazione espressa nelle risultanze". In proposito, ex multis, VERSIGLIONI N., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, p. 150 ss.

⁷ Tali strumenti possono, in particolare, considerarsi il risultato dell'evoluzione legislativa, iniziata con l'art. 2, co. 29, del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 (conv. in legge 17/85), che consentiva di procedere all'accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi dei soggetti in contabilità semplificata, prescindendo dai presupposti dell'art. 39, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; e proseguita con l'introduzione dei coefficienti presuntivi, di cui al D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (conv. in legge 154/89) e della c.d. minimum tax, del d.p.c.m. 18 dicembre 1992.

⁸ L'ambizione della riforma del 1971-1973, di eliminare ogni possibilità di tassazione analitica di redditi medio-normali e ancorare il prelievo tributario delle imprese e degli esercenti arti e professioni al reddito come desunto dalle scritture contabili non aveva, infatti, tenuto in debita considerazione le diversità esistenti, nell'ambito delle diverse categorie di contribuenti, tra soggetti di dimensioni medio-grandi, ai quali ben si adatta una tassazione basata sul bilancio e soggetti

rilevante è rappresentato dall'art.11, co.1, del D.L.2 marzo 1989, n. 69, convertito nella L.27 aprile 1989, n.154, così come sostituito dall'art.6, co.1, della L. 30 dicembre 1991, n.413, e quindi definitivamente abrogato ad opera dell'art.3, co.179, della L.28 dicembre 1995, n.549. Stabiliva tale articolo, al co.1, che “In relazione ai vari settori economici sono elaborati, viste le caratteristiche e le dimensioni dell'attività svolta, i coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi. I coefficienti sono determinati sulla base di parametri economici utilizzabili in relazione ai singoli settori di attività ed al rispettivo andamento, tenendo anche conto del contributo diretto lavorativo, anche con riferimento al periodo iniziale e finale di attività”. In seguito a tale disposizione furono emanati gli artt.62-bis e 62-sexies, del D.L. 30 agosto 1993, (conv. nella L. 29 ottobre 1993, n.427) che costituiscono, in definitiva, i cardini intorno ai quali ruota l'intera normativa relativa agli studi di settore. L'art. 62-bis (così come modificato dall'art.10, co.11, della L. 8 maggio 1998, n. 146) stabilisce che “Gli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano ..., in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'art.11, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, e successive modificazioni. A tal fine, gli stessi Uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata...”. Il termine per l'elaborazione dei primi studi utilizzabili ai fini dell'accertamento, fu, inizialmente, previsto per il dicembre 1995, ma la prima applicazione effettiva degli stessi si è avuta solo a decorrere dal periodo chiuso al 31 dicembre 1998.⁹ In siffatto lasso di tempo, il Legislatore, oltre a sancire le condizioni soggettive ed oggettive per l'utilizzo degli studi, ha introdotto uno strumento di accertamento di natura transitoria rappresentato dai c.d. parametri. Questi ultimi, disciplinati dall'art.3, co.181-189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, sono finalizzati a essere utilizzati per determinare i ricavi, i compensi e il volume d'affari fondatamente attribuibili al contribuente, in base alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio dell'attività svolta; e assumono funzione di ausilio all'Amministrazione, determinando un considerevole ampliamento dell'ambito di applicazione

di dimensioni ridotte, strutturalmente portati ad occultare i ricavi ed i compensi percepiti. Gli arresti normativi che si sono succeduti negli ultimi trenta anni hanno avuto, pertanto, lo scopo di bypassare le risultanze contabili di tali soggetti, poste le difficoltà incontrate dall'Amministrazione finanziaria nello smentirle con prove specifiche di evasione, non permettendo il sistema dell'accertamento, frutto della menzionata riforma, di farlo sulla scorta di argomentazioni basate sulle caratteristiche generali dell'attività svolta. Si è, così, passati dall'affermazione di un criterio di assoluta prevalenza dell'accertamento analitico, alla indiscriminata accettazione di una generalizzata determinazione della capacità contributiva su parametri coefficientati e, in genere, su base indiziaria, decretando per tale via, il fallimento della riforma in discorso. Cfr. PEZZATO G., L'accertamento in base all'art. 62-sexies della L. 29 ottobre 1993, n. 427. Problematiche e profili evolutivi, in *il fisco*, n.17/1998, p. 5452.

⁹ Legge 8 maggio 1998, n. 146.

dell'art.39, co.1, lett. d), del D.P.R. 600/1973 e dell'art.54, del D.P.R. 633/1972, in tema di accertamenti presuntivi. In tal senso, viene, infatti, disposto che le rettifiche di singole poste che compongono il reddito possono essere fondate, anche, sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore elaborati dal Ministero delle Finanze.¹⁰ A sua volta, l'art.62-sexies, co.3. D.L. 30 agosto 1993, n. 331, dispone che “gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica, 26 ottobre 1972, n.63 e successive modificazioni, possono essere fondati, anche, sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-bis del precedente decreto”.¹¹ I singoli studi di settore sono approvati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Con D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195, è stato, inoltre, dettato il “Regolamento recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore”, che fra l'altro, dichiara l'inapplicabilità di sanzioni e interessi rispetto a quei contribuenti che, in sede di dichiarazione dei redditi indichino ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili, per adeguare gli stessi a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore.¹² A tale normativa hanno fatto seguito numerose altre disposizioni di legge, di cui, in questo lavoro non si può, per ragioni di spazio, dare segnatamente conto, le quali, non solo, non hanno provveduto a definire più compiutamente la portata e il contenuto degli studi di settore, ma hanno introdotto, anche, nuovi indici presuntivi di compensi e ricavi, al fine di facilitare, ulteriormente, l'attività accertatrice degli Uffici. In tal senso deve, da ultimo, segnalarsi l'art.1, co.14-ter, della L. n.296/2006, che ridimensiona la portata del suo antecedente, sancendo che “in ogni caso, i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi inferiori a quelli previsti dagli indicatori di cui al presente comma non sono soggetti ad accertamenti automatici” e “in caso di accertamento spetta all'Ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati”. Lo stesso art.1, co. 14, della predetta legge chiarisce, inoltre che nell'accertamento si tiene conto di “specifici indicatori di normalità economica, di significativa rilevanza, idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di

¹⁰ In tal senso FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, 2005, p. 323.

¹¹ In quest'ottica, gli artt. 62-bis e 62-sexies del D.L.30 agosto 1993, n. 331 (conv. in legge 427/93), oltre a rappresentare le norme introduttive degli studi di settore, si impongono quali disposizioni di riferimento per l'applicazione degli studi, nel sistema degli accertamenti fiscali di natura analitico-induttiva, espressamente previsti dall'art. 39, co.1, lett. D9, del D.P.R. 600/1973 (ai fini delle imposte sui redditi) e nell'art. 54, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (ai fini IVA).

¹² Analoga disposizione è prevista in materia di Iva; è, però richiesto, salvo eccezioni, il versamento di una maggiorazione d'imposta.

esercizio della specifica attività svolta”. Data tale pur breve premessa, risulta, pertanto, indubbio come l’introduzione e la formazione degli studi di settore abbia, significativamente, modificato il procedimento di accertamento,¹³ tanto sul piano strettamente giuridico, quanto su quello operativo, attraverso l’introduzione di una nuova metodologia di verifica della correttezza o meno dei ricavi e dei corrispettivi dichiarati su quello dei contribuenti per l’elevata platea di

¹³ In proposito, sarebbe opportuno analizzare, con maggiore precisione, le caratteristiche “strutturali” degli strumenti di accertamento in parola, al fine di valutarne la legittimità, attraverso l’analisi della natura giuridica dei decreti di approvazione dello stesso, e, soprattutto, della loro valenza presuntiva. L’art. 62-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, dispone che “gli studi di settore sono approvati con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995” precisando che questi ultimi “possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell’accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995”. Per stabilire l’esatta natura giuridica di tali decreti è, pertanto, necessario compiere un’attenta analisi circa le loro caratteristiche e il loro contenuto, in quanto, astrattamente, con tali strumenti si possono adottare, sia atti aventi contenuto normativo secondario (regolamenti) sia atti amministrativi generali. Come è noto, i criteri utilizzati per attribuire ad un atto la valenza di regolamento o di atto amministrativo generale sono, essenzialmente, due: un criterio formale ed un criterio sostanziale. In base al criterio formale, a un atto può essere attribuita la valenza di un regolamento, quando viene definito come tale dal legislatore e quando viene rispettato l’iter procedimentale di emanazione disciplinato dall’art. 17, L. 23 agosto 1988, n. 400, caratterizzato da: preventiva comunicazione al Capo del governo, parere del Consiglio di Stato, visto della Corte dei Conti e pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. Tale criterio, tuttavia, “è passibile di critica poiché consente di annoverare indebitamente tra le fonti normative secondarie atti che, pur avendo la forma di regolamento, non contengono disposizione normative”. Secondo il criterio sostanziale, invece, un atto possiede le caratteristiche di un regolamento, indipendentemente dal nomen juris attribuitogli, quando presenta le tre caratteristiche fondamentali della generalità, dell’astrattezza e della capacità di innovare l’ordinamento giuridico. La bontà di tale criterio, senza altro più idoneo del primo a sancire la valenza giuridica di un atto, in quanto facente riferimento alla sostanza ed alle sue caratteristiche fondamentali, è stata confermata, anche, dalla Corte di Cassazione, la quale sostiene che: “i caratteri che, sul piano del contenuto sostanziale, valgono a differenziare i regolamenti dagli atti e provvedimenti amministrativi generali, vanno individuati in ciò, che questi ultimi costituiscono espressione di una semplice potestà amministrativa e sono diretti alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili; i regolamenti, invece, sono espressione di una potestà normativa attribuita all’Amministrazione, secondaria rispetto alla potestà legislativa, e disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma ugualmente innovativa rispetto all’ordinamento giuridico esistente, con precetti che presentano, appunto, i caratteri della generalità e dell’astrattezza, intesi essenzialmente come ripetibilità nel tempo dell’applicazione delle norme e non determinabilità dei soggetti cui si riferiscono”. Esaminando i decreti ministeriali di approvazione degli studi di settore sulla scorta di tale orientamento giurisprudenziale appare evidente, dunque, come ad essi debba attribuirsi la natura di atti amministrativi generali. Infatti, applicando il criterio formale, nessuna o quasi delle prescrizioni previste dall’art. 17, L. 23 agosto 1988, n. 400 risulta rispettata, dato che, a parte la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale e l’autorizzazione ad emettere l’atto difettano, sia la preventiva comunicazione al Capo del Governo, sia la denominazione di regolamento, sia il parere del Consiglio di Stato ed il visto della Corte dei Conti. Applicando il criterio sostanziale, mentre tali decreti presentano il requisito dell’astrattezza, garantito dalla attitudine degli stessi a essere applicati ripetutamente a fattispecie concrete, mancano di quelli della generalità e della capacità di innovare l’ordinamento giuridico. Siffatti decreti, infatti, non presentano il requisito della indeterminabilità dei soggetti a cui sono rivolti in quanto, pur essendo diretti ad una pluralità di destinatari, quest’ultimi non sono determinati nell’atto ma sono determinabili a posteriori. A difettare, inoltre, è, anche, il requisito dalla capacità di innovare l’ordinamento giuridico intesa – come afferma la Corte di Cassazione – quale vis dell’atto di disciplinare tipi di rapporti giuridici, mediante una regolamentazione attuativa o integrativa della legge con precetti che presentano i requisiti della generalità e dell’astrattezza. Gli studi di settore, infatti, costituiscono solo uno strumento d’accertamento utilizzabile dagli uffici dell’Amministrazione finanziaria per la ricostruzione dei ricavi e/o compensi, non introducendo alcuna novità in merito ai poteri d’accertamento. La qualificazione degli stessi quali atti amministrativi generali comporta, d’altra parte, importanti conseguenze. In tema di motivazione degli avvisi d’accertamento, non si applica la presunzione legale di conoscenza ex art. 10, Disp. prel. al Cod. Civ., propria degli atti normativi e, di conseguenza, visto il dettato dell’art. 7, comma 1, 2° periodo, L. 27 luglio 2000, n. 212 e dell’art. 42, comma 2, 2° periodo, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è necessario allegare i decreti ministeriali all’atto impositivo o riprodurne gli elementi essenziali. Al fine di soddisfare l’onere probatorio, non potendosi applicare il principio iura novit curia, l’Amministrazione finanziaria dovrà, inoltre, produrre in giudizio copia dei decreti ministeriali citati, qualora non allegati o riassunti i tratti fondamentali nell’atto d’accertamento. Posto che tali decreti non possono considerarsi come atti normativi regolamentari, non potrà farsi valere il vizio del mancato rispetto della procedura di emissione prescritta dall’art. 17, L. 23 agosto 1988, n. 400. Il contribuente, infine, potrà far valere in giudizio l’eventuale illegittimità del decreto ministeriale il quale, visto il dettato dell’art. 7, comma 5, D. Lgs. 546/1992, potrà disapplicarlo.

soggetti interessati.¹⁴ Sembra, pertanto, opportuno stimarne i profili di legittimità costituzionale rispetto all'art. 53 Cost., che sancisce che ognuno deve contribuire alla spesa pubblica in funzione della propria capacità contributiva. In proposito, il primo aspetto che merita di essere chiarito è quello relativo al significato ed alla "portata" che possono essere attribuiti a tale disposizione costituzionale, anche in considerazione della circostanza che il principio in questione, risulta, da anni, oggetto di un'accesa disputa dottrinale tra fautori e detrattori dello stesso.¹⁵ Vi è, infatti, chi sostiene che nelle moderne democrazie, abbandonato lo schema sovrano-suddito ed abbracciato, per contro, quello della sovranità popolare e del consenso all'imposta, il menzionato principio sia ormai costretto a cedere il posto alla cura di altri aspetti del rapporto fisco- contribuente, piegati ad una poderosa tutela di posizioni di matrice pubblicistica, come è accaduto, ad esempio, nell'ambito del vasto filone di studi dedicato all'interesse fiscale.¹⁶ Diversamente, altra autorevole dottrina sostiene l'attualità e la vitalità del principio di capacità contributiva, non fosse altro che per la sua gerarchicamente sovraordinata collocazione nel sistema delle fonti.¹⁷ Diventa, pertanto, essenziale comprendere cosa si intenda per capacità contributiva. La dottrina definisce tale concetto nel senso che "esso qualifica quella correlazione tra contribuzione e spesa, nel senso che un soggetto può essere tenuto ad adempiere una data prestazione, in genere pecuniaria, solo in quanto il sorgere di quell'obbligo sia posto in rapporto con un fatto una circostanza, un accadimento, suscettibile di valutazione economica, o come determinante, a fronte di una spesa dell'ente pubblico o in funzione della riferibilità della spesa stessa nei riguardi di un soggetto, od ancora la rilevanza di quel fatto come indice della possibilità in astratto di quel soggetto di partecipare al riparto del carico della spesa".¹⁸ Indiscutibilmente, quindi, il Legislatore è tenuto a qualificare la prestazione coattiva riferendosi a una situazione economicamente suscettibile di valutazione, attraverso l'individuazione di indici sicuri di capacità contributiva. Tale capacità non può, tuttavia, essere definita, semplicemente, come capacità economica del soggetto, occorrendo, piuttosto, che quest'ultima risulti suscettibile di fornire, al soggetto gravato della prestazione impositiva, i mezzi finanziari occorrenti per l'assolvimento della stessa. In particolare, il presupposto deve risultare rispondente ai requisiti di attualità ed effettività. La prima determina l'impossibilità che l'imposta colpisca situazioni che, per quanto economicamente valutabili, non siano

¹⁴ CAPOLUPO S., L'accertamento per studi di settore, Egea, 2001, p. 162.

¹⁵ Da ultimo COCIANI S.F., Attualità o declino del principio di capacità contributiva!, in *Rivista di diritto tributario*, n.1/2004, p.823. In senso contrario: BEGHIN M., Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva, in *Corriere Tributario*, n. 24/2007, p. 1973.

¹⁶ Su questa tematica si rimanda a BORIA P., Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale, in PERRONE L- BERLIRI C., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Roma, 2006.

¹⁷ In tal senso: BEGHIN, op. cit., p. 1973.

¹⁸ Cfr. MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, UTET, Torino, 1991.

temporalmente collegate al momento genetico della prestazione tributaria. La seconda non consente di ancorare il presupposto a presunzioni assolute che non ammettano prova contraria. Tale requisito opera, non solo, nei riguardi del presupposto, ma, anche, rispetto alla base imponibile, occorrendo che quest'ultima sia agganciata ad elementi che trovino comprovato riscontro nella realtà. Tuttavia, proprio per razionalizzare, semplificare e adeguare il prelievo tributario alla capacità contributiva di ciascuno, il Legislatore ha consentito il ricorso ad indici da cui presumere che certe situazioni ed avvenimenti possono essere considerati rappresentativi di ricchezza tassabile.¹⁹ Autorevolissima dottrina ci ricorda, a tal proposito, come il Giudice delle leggi, pur tra “sbandamenti” e “contorcimenti”, non ha mai negato il dato fondamentale secondo cui la capacità contributiva deve poggiare sulla disponibilità di mezzi economicamente scambiabili sul mercato senza confondere sul piano della ragionevolezza, con quello della “personale” o, se si vuole, “individuale” attitudine alla contribuzione.²⁰ Orbene, il caso degli studi di settore risulta, da questo punto di vista, emblematico. Infatti, se da un lato, il potenziamento degli strumenti di contrasto all'evasione, perpetrata dai piccoli imprenditori, appare ragionevole; dall'altro, l'evidente connotazione matematico-statistica degli stessi, per quanto incentrata sulla disciplina dell'accertamento, appare manifestamente disallineata rispetto al principio di cui all'art. 53 Cost. Invero, inequivocabilmente, mentre tale articolo spinge sul versante della soggettivizzazione o della personalizzazione della contribuzione, oltre che su quello dell'attenzione all'effettività dell'arricchimento, gli studi di settore si sviluppano su schemi impositivi costruiti sull'applicazione di dati normali, medi, di massa, etc. Al riguardo, sembra opportuno soffermarsi sulle ragioni che hanno condotto il legislatore all'inserimento nel nostro sistema tributario di tali strumenti. Si tratta di motivazioni eterogenee riconducibili, per grandi linee, alla volontà di ridurre le sacche di evasione dei contribuenti medio-piccoli e alla oggettiva difficoltà dell'amministrazione finanziaria di motivare avvisi di accertamento incentrati sulla valorizzazione di elementi extra-contabili. La disciplina in questione sembra, pertanto, rappresentare una sorta di “reazione normativa” alle suddette problematiche, in cui si è volutamente lasciato spazio a forme di predeterminazione di situazioni repute “economicamente normali”. In proposito, non può, del resto, tacersi di come la disciplina degli studi di settore si sia connotata, anche, per una progressiva stratificazione normativa, che ha inciso, fortemente, sulla configurazione iniziale voluta dal Legislatore, culminando in un doppio intervento di modifica, riconducibile, in parte, al decreto Visco-Bersani e, in parte, alla Legge

¹⁹ Cfr. QUARTARO D. e M., Sull'accertamento in base a parametri e agli studi di settore: considerazioni in merito al corretto iter logico-giuridico e all'applicabilità nei confronti di particolari categorie di contribuenti, in *Bollettino tributario*, n. 9/2004, pag. 648.

²⁰ Cfr. BEGHIN, op. cit., p. 1974.

finanziaria per il 2007. Proprio tale stratificazione, che ha ridisegnato lo spettro applicativo degli strumenti in discorso, attraverso l'espunzione di alcuni riferimenti alle scritture contabili, presenta, tuttavia, un inequivocabile, e, in qualche modo "abnorme" dato unificante, fornito dalla circostanza che tali strumenti poggino su dati di "normalità economica" ottenuti attraverso l'esame di gruppi omogenei di contribuenti, costruiti sulla base di elementi dichiarati dai medesimi contribuenti che ai citati gruppi appartengono. In proposito, vi è chi sostiene che siffatti strumenti accertativi trovino un punto di forza nella "ragionevole" analogia esistente tra la situazione del contribuente al quale gli studi si applicano e le situazioni considerate normali per il settore di appartenenza, di modo che, le funzioni di ricavo costruite per la massa non potrebbero, non valere, in linea di massima e in forza della citata analogia, per il singolo.²¹ Siffatto passaggio, tuttavia, sembra poco convincente laddove si consideri che la "ragionevolezza" non può tradursi, automaticamente, in attitudine al concorso. Nulla vieta, infatti, che, fissata la funzione di ricavo, i contribuenti realizzino proventi altri da quelli "ragionevolmente" previsti, in tal modo dimostrandosi l'incapacità di siffatta soglia di garantire che l'imposta gravi sul concreto arricchimento dell'imprenditore. Viene, pertanto, naturale interrogarsi sul collegamento esistente tra elementi di normalità economica e indicatori di capacità contributiva, sui quali, si incentra la tassazione del reddito d'impresa. La riforma del 1971, non contraddetta dalla più recente riforma del 2003, ha individuato tale indicatore nel possesso di reddito, esplicitato, tuttavia, attraverso il riferimento a una base imponibile strettamente dipendente dalle scritture contabili e dal bilancio. La misurazione della capacità contributiva ha luogo, quindi, attraverso le prescritte rilevazioni formali. Ebbene, indiscutibilmente, nella prospettiva della individuazione dell'indice di disponibilità di mezzi economici, il riferimento a tali scritture si sposa, perfettamente, con i tratti salienti del principio di capacità contributiva, in funzione dei quali, ciò che rappresenta la "forma" sul versante tecnico-contabile, costituisce la "sostanza" sul versante della capacità contributiva. È proprio questo l'aspetto sul quale incide la disciplina degli studi di settore. Il filo conduttore dell'intervento del legislatore in materia è, infatti, quello secondo il quale, nelle PMI, la forma contabile non corrisponde, necessariamente, alla sostanza economica delle stesse, di modo che tale scarto possa essere ricomposto, solo, attraverso strumenti di valorizzazione dei dati di normalità economica. Muovendo in questa direzione, si è però passati da un sistema di accertamento che avrebbe potuto svilupparsi in stretto collegamento con il territorio, ad uno calato dall'alto, su una molteplicità di operatori economici, che raggiunge il contribuente

²¹ FANTOZZI A., Gli studi di settore nell'accertamento del reddito di impresa, in PERRONE L. e BERLIRI C., op. cit., p. 39.

mediante valori estrapolati dal settore di appartenenza. In questa prospettiva, il dato di normalità economica acquista un rilievo enorme conducendo, in taluni casi, l'Amministrazione finanziaria a disattendere l'impianto contabile, sulla base di "gravi incongruenze" tra quanto dichiarato dai singoli contribuenti e ciò che risulta dall'applicazione dello studio. Tali incongruenze, che secondo il legislatore, bastano a giustificare l'accertamento, costituiscono il punto di contatto imprescindibile tra il dato di normalità economica rappresentato dallo studio di settore e la situazione effettiva in cui versa il contribuente sottoposto al controllo. È in questa fase, infatti, che dovrebbe prendere consistenza, attraverso un accesso diretto dei funzionari presso l'attività economica accertata, l'identificazione di quelle circostanze specifiche idonee a dimostrare che, nel caso concreto, il riferimento all'ammontare dei ricavi reputato "normale" è appropriato per la ricostruzione del reddito dell'imprenditore sottoposto al controllo. Non basta, quindi, che vi sia uno scostamento rispetto allo studio di settore, essendo necessario che tale scostamento sia tanto "grave" da motivare l'assunzione di un ammontare di ricavi pari a quanto determinato, appunto, con riferimento a situazioni di normalità economica. Siffatta linea interpretativa, accolta con favore da alcuni giudici di merito, non sembra, però, condivisa da una parte, peraltro, autorevolissima della letteratura,²² secondo la quale, la linea ermeneutica appena tratteggiata, pur rispondente ai "più alti ideali di giustizia tributaria", è destinata a rimanere nell'area della "astratta concettualizzazione", perché poco rispondente alla reale natura di uno strumento presuntivo a base statistica. Posta tale breve premessa circa il contesto normativo in cui gli studi di settore di inseriscono, sembra opportuno soffermarsi sul valore probatorio che le risultanze di quest'ultimo assumono, anche allo scopo di dimostrarne l'inidoneità a determinare delle regole d'esperienza applicabili in modo standardizzato, specialmente in un contesto economico fortemente connotato da una profonda crisi del sistema produttivo.

3. Valenza probatoria degli studi di settore e loro sostanziale inidoneità a determinare regole di esperienza applicabili in maniera standardizzata

Alla luce dell'assetto normativo descritto e delle pur brevi considerazioni svolte, risulta spontaneo chiedersi se gli studi di settore appartengano al "diritto tributario della prova" e, in caso affermativo, se siano presunzioni relative semplici o legali, o, invece, un fenomeno ad esso esterno. Come è noto, a partire dalla legge 30 dicembre 2004, n.311 (legge Finanziaria 2005), la disciplina degli studi di settore ha subito rilevanti modifiche, funzionali al potenziamento dell'attività di accertamento condotta dall'Amministrazione finanziaria, conformemente a quanto

²² FANTOZZI A., op. cit., o. 392.

previsto dall'art.3, della legge 7 aprile 2003, n. 80 (Delega la Governo per la riforma del sistema fiscale statale). Siffatte modifiche, come accennato, si inseriscono nel solco della crescente tendenza a standardizzare e normativizzare gli indici medi di redditività, per determinare la capacità contributiva dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo, manifestata, nell'ultimo decennio, dal legislatore tributario e aspramente contestata dagli operatori economici, cui, specialmente, nel generalizzato contesto di crisi economica attuale, tale metodologia accertativa appare lesiva della tutela del contribuente. L'accertamento del reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo implica, invero, la valutazione di tutte le circostanze influenti sull'andamento dell'attività imprenditoriale e/o professionale, sui costi e sull'entità dei ricavi e dei compensi; valutazioni e circostanze che non possono essere generalizzate, ma che devono essere verificate dagli Uffici finanziari, rispetto a ciascuna posizione concretamente esaminata.²³ Da ciò deriva l'esigenza di individuare le garanzie che l'ordinamento riconosce al contribuente, allo scopo di evitare che l'attività di accertamento, fondata sugli studi di settore, risulti esercitata in modo arbitrario e indiscriminato. Il problema della legittimità e della fondatezza sostanziale della pretesa impositiva, prima ancora che nel processo tributario, si pone, infatti, nel procedimento tributario, in relazione all'esigenza di dare attuazione imparziale (art.97 Cost.) ad una funzione legalmente vincolata (art.23 Cost.), volta alla ricerca della reale ed effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta (art.53 Cost.). Come è noto, con gli studi di settore sono stati individuati gli elementi di maggior rilievo, costituenti indizi specifici, intrinsecamente ed oggettivamente, riconducibili all'esercizio di una data attività economica, per essere utilizzati come strumento di controllo indiretto del giro d'affari.²⁴ Essi rappresentano, pertanto, delle predeterminazioni normative di strumenti di accertamento, in forza dei quali, un dato stabilito ex ante, o comunque, determinabile in base a criteri prefissati, è destinato a prendere il posto del dato effettivo, rilevando esso stesso e non quest'ultimo, ai fini della tassazione.²⁵ In proposito, appare, dunque, essenziale stabilire il "peso" giuridico attribuibile a tali strumenti, funzionalmente all'esigenza di risolvere questioni applicative concrete. Se è, infatti, vero che le differenze di regime giuridico che dipendono dalla qualificazione degli studi come presunzioni semplici o legali non devono essere enfatizzate, lo è, altrettanto che esse conservano un certo rilievo. Sul piano concreto, la prima considerazione che emerge è quella secondo la quale, indubbiamente, negli studi di settore sussiste un rapporto inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto; tuttavia, rispetto alle presunzioni vere e proprie, l'iter che conduce dal primo al secondo è di natura diversa. La giurisprudenza della Corte Costituzionale ha, in

²³ Cfr. LATTANZIO A., La tutela del contribuente nel procedimento tributario, p. 57 ss., Trani, 2005.

²⁴ Cfr. GALLO F., Manuale pratico di diritto tributario, Milano, 2001, p. 149.

²⁵ TOSI L., Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale, Milano, 1999, p. 15 ss. .

particolare, chiarito come le presunzioni legali non siano, di per sé, illegittime, ma debbano fondarsi su indici concretamente rilevatori di ricchezza, ovvero su fatti reali, quindi anche difficilmente accertabili, affinché²⁶ l'imposizione non abbia una base fittizia. Le presunzioni legali rapportano, quindi, il nesso inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto a ciò che, normalmente, accade.²⁷ Nel caso degli studi di settore questo tipo di rapporto con la realtà è tutto da dimostrare, basandosi questi ultimi su equazioni matematiche applicate a medie statistiche. Per giungere a queste ultime, come è noto, bisogna, innanzitutto, individuare un campo di contribuenti che sia significativo; successivamente, occorre analizzarle, attentamente, le caratteristiche dei singoli soggetti campionati; infine, è necessario elaborare valori medi attraverso procedimenti matematico-statistici obiettivamente conosciuti. Si può, quindi, affermare che, negli studi di settore il preteso fatto noto non riveste il requisito di certezza, in quanto si tratta di un valore medio, come tale stimato.²⁸ A ciò si aggiunga che quando si calcolano le medie per le attività economiche è impossibile tenere in considerazione alcuni fattori rilevanti, che concorrono a determinare i ricavi ed il reddito, quali, ad esempio, l'abilità, l'intraprendenza, lo stato di salute, i rapporti personali e la buona o cattiva sorta dei singoli esercenti.²⁹ Proprio l'eterogeneità e l'ampiezza di questi fattori autorizza a dubitare che qualsiasi tentativo di estrarre dall'osservazione di un campionario più o meno vasto, dei criteri medi o normali applicabili alla generalità dei contribuenti appartenenti alla medesima categoria produttiva possa rivelarsi vano. In siffatto contesto, appare, dunque, evidente, l'inidoneità strutturale degli strumenti in parola a tradurre delle regole d'esperienza, che non si prestano ad essere standardizzate a causa di quegli specifici limiti e di quelle specifiche carenze che ne descrivono il procedimento di formazione. Con ciò non si intende, chiaramente, affermare che tali strumenti non costituiscano degli strumenti di conoscenza in merito alla situazione reddituale del singolo contribuente; quanto più semplicemente, che questi abbiano carattere meramente orientativo, non potendo esprimere un rapporto costante e tassativo con la capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta. La Corte Costituzionale ha qualificato le presunzioni derivanti da parametri come semplici, precisando che l'idoneità probatoria delle stesse "è rimessa alla valutazione del giudice di merito, in assenza di previsioni proceduralizzate circa

²⁶ Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42; in proposito, cfr., anche, Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200 e 23 luglio 1987, n. 283 per le quali "le presunzioni, per potere essere compatibili con l'art. 53 Cost. debbono essere confortate da elementi che le giustificano razionalmente".

²⁷ Cfr. MARCHESELLI A., Presunzioni legali e principio del contraddittorio, in *Diritto e pratica tributaria*, n.6/2002, p. 1282.

²⁸ In questo senso si è espressa la Comm. Trib. Reg. di Bari, Sez. VI, 27 gennaio 1999, n. 12, secondo la quale, le medie confortate da studi di settore non costituiscono un fatto noto storicamente provato, dal quale argomentare con giudizio critico quello ignoto da provare e che peraltro, da solo non è sufficiente a dare fondamento alla prova presuntiva.

²⁹ In tal senso: STEFANI G., Reddito d'impresa, studi di settore e accertamento, in *Bollettino Tributario*, n. 17/2003. Nella medesima direzione: Comm. Trib. Prov. di Salerno, Sez. III, 15 marzo 2001, n. 32.

la partecipazione del soggetto passivo alla fase istruttoria che precede l'emanazione dell'atto di accertamento".³⁰ Nella stessa direzione sembra essersi mossa, anche, la maggior parte della giurisprudenza di merito, che ha riconosciuto ai parametri la valenza probatoria di presunzioni semplici³¹, con la conseguenza che il dato parametrico di per sé, quando non risulti supportato da altre verifiche di merito sull'effettiva operatività delle imprese, è inidoneo ad essere ritenuto attendibile.³² In tale prospettiva, gli studi di settore, come i parametri, sarebbero delle presunzioni semplici, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, sicché andrebbero integrati con tutti gli altri elementi a disposizione degli Uffici finanziari per ricostruire la capacità contributiva del soggetto passivo.³³ Al riguardo giova, del resto, ricordare come sugli Uffici finanziari incomba l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento, in relazione alla plausibilità dei risultati degli studi di settore. Lo stesso Ministero, con circolare n. 110/E/1999 ha, infatti, stabilito che questi ultimi debbano valutare attentamente tutte le informazioni in proprio possesso e adeguare, in base a queste, il risultato dell'applicazione di tale strumento di accertamento alla specifica e concreta realtà economica del soggetto passivo d'imposta. Siffatta raccomandazione trova fondamento nella constatazione che gli studi di settore, pur rappresentando il risultato di un complesso studio statistico, stabiliscono dei criteri inferenziali che devono rispecchiare la realtà economica del contribuente. Parimenti, in sede contenziosa, la valutazione dello studio, quale presunzione semplice è rimessa al giudice tributario che deve convincersi dell'idoneità dello studio a sorreggere l'inferenza presuntiva. Proprio i supposti principi costituiscono gli strumenti di garanzia posti a tutela del contribuente per evitare che l'applicazione automatica degli studi determini una "catastatizzazione" del reddito d'impresa e di lavoro autonomo. È fuori discussione che le presunzioni tributarie, legali o semplici che siano, risultano strettamente correlate, nelle previsioni normative che le assumono, ad un interesse sostanziale in esse tutelato, dato che le norme tributarie costituiscono il punto di riferimento imprescindibile nel processo di attuazione dei principi costituzionali che presiedono alla normazione tributaria. In omaggio a tali principi, gli organi di accertamento devono, pertanto, ricorrere a tutti gli strumenti di indagine che la legge attribuisce loro, per accertare i redditi occulti e non dichiarati, in quanto, la ricostruzione automatica del reddito fondata sugli studi di

³⁰ Corte Cost. 1 aprile 2003, n.105; Id., 24 aprile 2003, n. 140.

³¹ Cfr. BENAZZI A., Le presunzioni semplici quale strumento di prova nell'accertamento, in *Corriere tributario*, n. 1/2002, p.36.

³² Cfr. Comm. Trib. Prov. di Macerata, Sez. III, 23 maggio 2002, n. 39.

³³ In questo senso Comm. Trib. Prov. di Macerata, Sez. III, 28 novembre 2003, n. 39, in *Giurisprudenza di merito*, n.9/2004, p. 1899, con commento di SONCINI C., Studi di settore: contenuto della motivazione ed obbligo del contraddittorio.

settore non può condurre a risultati assolutamente attendibili.³⁴ Gli indici provenienti da dati anelastici potrebbero, infatti, risultare non significativi, rispetto alla redditività dell'azienda per turbamenti delle variabili dei fattori produttivi; ad esempio, ad una crisi di produttività può non accompagnarsi, necessariamente, una riduzione contestuale del costo del lavoro, che, pertanto, può rappresentare un parametro attendibile, esclusivamente nel contesto di normalità produttiva di un'azienda non in crisi.³⁵ Per tale motivo, agli studi di settore dovrebbe essere attribuita, essenzialmente, una funzione di carattere esplorativo e di impulso per gli organi di accertamento, che in sede istruttoria e sulla scorta delle prove fornite dal contribuente, dovrebbero procedere ad accertare le eventuali discordanze tra reddito dichiarato ed accertabile e, solo, successivamente, verificare se queste discendono dalle peculiari condizioni in cui operano le singole imprese, ovvero sono il frutto di evasione o elusione tributaria. Contrariamente, gli studi di settore servirebbero, solo, per determinare i livelli minimi di ricavi o di reddito, legati, per esigenze di gettito a taluni dati ritenuti indicativi dall'Amministrazione finanziaria. Gli Uffici finanziari, cioè, utilizzando, acriticamente, i parametri e gli studi di settore, li ridurrebbero ad oggetto di trattativa con il contribuente, allo scopo di discriminare tra di loro, i contribuenti che non si adeguano e, dunque, di limitare la loro attività di accertamento. Per tale via, però, non si tasserebbe il reddito reale ed effettivo, quanto, piuttosto, quello che potrebbe o dovrebbe, presumibilmente essere realizzato dal soggetto passivo di imposta, secondo l'Amministrazione finanziaria. Proprio la collocazione degli studi di settore, nell'art. 39, co.1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, esige, quindi, l'abbandono di ogni procedura standardizzata.

4. Gli studi di settore e la "crisi": la posizione dell'Agenzia delle Entrate e gli arresti della Corte di Cassazione

I limiti manifestati dall'accertamento fondato sugli studi di settore, già oggetto di un'accesa querelle dottrinale, oltre che di numerosi arresti giurisprudenziali, sono stati resi, se possibile, più tangibili funzionalmente all'esigenza di fronteggiare l'eccezionale situazione congiunturale, in atto dall'inizio del 2008 in tutti i Paesi del globo, acuitasi durante il mese di ottobre dello stesso anno, a seguito della crisi delle maggiori banche statunitensi, che ha prodotto un effetto "contagio" in tutti i mercati finanziari del mondo.

In siffatto contesto, connotato, peraltro, da alcuni interventi normativi volti a tutelare i contribuenti da pretese ingiustificate dell'Amministrazione finanziaria, la stessa Agenzia delle Entrate è intervenuta, nel tentativo di adeguare gli strumenti presuntivi in discorso all'

³⁴ In proposito, amplius, VIOTTO A., I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria, Milano, 2002; MAGISTRO L., La "fallibilità" degli studi di settore, in *Corriere tributario*, n. 29/2000, p. 2089; FERRARIO A.A., Studi di settore e accertamento presuntivo, in *Diritto e pratica tributaria*, n.2/2003, p.405; ANTICO G., Gli studi di settore al contraddittorio dell'adesione, in *il fisco*, n. 39/2003, p. 6089,

³⁵ In tal senso Comm. Trib. Centr. Sez. XII, 21 dicembre 1987, n. 9350.

“anormalità” delle condizioni di esercizio delle singole attività economiche. In tal senso, da ultimo, deve segnalarsi la Circolare 34/E, del 18 giugno 2010, che ha fornito chiarimenti in ordine alle principali novità in vigore nel periodo d’imposta 2009, riservando particolare attenzione alle nuove analisi della territorialità specifica e alla revisione congiunturale speciale degli studi di settore, operata in attuazione del d.l. 29 novembre 2008, n.185. Come è noto, tale decreto, contenente Misure urgenti per il sostegno delle famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale, si propone, tra l’altro, di promuovere lo sviluppo economico e la competitività del Paese, sia attraverso l’introduzione di misure di carattere fiscale e finanziario, atte a sostenere il rilancio produttivo e il finanziamento del sistema economico, sia attraverso la riduzione dei costi amministrativi eccessivi a carico delle imprese³⁶. Più specificamente, per quanto di nostro interesse in questa sede, l’art.8, di suddetto decreto prevede una revisione congiunturale speciale degli studi di settore e dispone che, al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, gli studi possano essere integrati, in deroga all’art.1, co.1, del d.p.r. 31 maggio 1999, n. 195, con decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze. Relativamente alla territorialità, la richiamata Circolare ricorda, in particolare, come, con il D.M. 12 marzo 2010, siano state approvate tre nuove analisi che hanno definito nuovi indicatori territoriali, con cui viene differenziata l’applicazione degli studi, in ragione del luogo in cui viene svolta l’attività. Nello specifico, si tratta: 1. del livello delle retribuzioni, rispetto al quale, l’indicatore – determinato a livello provinciale – consente di tener conto dell’incidenza che tale componente assume nella determinazione dei ricavi e dei compensi; 2. del reddito disponibile per abitante: per il quale, l’indicatore misura, a livello comunale, provinciale e regionale, i livelli di produzione di ricavi e compensi in funzione del diverso livello di benessere e del grado di sviluppo economico, che caratterizza il luogo in cui viene svolta l’attività; 3. del livello delle quotazioni immobiliari per cui, l’indicatore consente di suddividere il territorio nazionale in base ai valori di mercato degli immobili, a livello comunale, provinciale e regionale.³⁷ Altra novità riguarda la stima dell’apporto dei soci amministratori ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi relativamente a 61 dei 69 studi di settore evoluti, relativi alle attività economiche dei settori delle manifatture, dei servizi e del commercio (e di taluni studi relativi ad attività professionali). In luogo della metodologia fondata sulle “spese” sostenute per la remunerazione dell’attività prestata, è stata, in particolare, adottata la

³⁶ In proposito, amplius, PROCOPIO M., Le insufficienti misure anticrisi, in *Diritto e pratica tributaria*, n.1/2009, p.83 ss.

³⁷ La prima elaborazione su base regionale, applicabile dal periodo d’imposta 2009, è rappresentata dallo studio UG69U relativo alle costruzioni; nell’elaborazione si è tenuto conto, in particolare:- del livello dei prezzi di vendita degli immobili differenziato per Comune;- del livello di retribuzione del personale dipendente; - del livello di reddito individuato per Comune.

metodologia di stima fondata sulle “teste”, normalizzate in base alla percentuale di lavoro prestato. Quanto alla revisione congiunturale speciale degli studi di settore, la Circolare in discorso si sofferma sui correttivi introdotti a seguito della revisione straordinaria disposta dall’art. 8 del D.L. 29 novembre 2008 n. 185, conv. L. 28 gennaio 2009 n. 2. . In attuazione di tale disposizione e per sterilizzare gli effetti causati dalla crisi sulla realtà delle PMI e dei professionisti cui si applicano gli studi, il D.M. 20 maggio 2010 ha, infatti, approvato quattro tipologie di correttivi. Si tratta, in particolare di: - correttivi relativi all’analisi della normalità economica, per i soggetti che presentano una contrazione dei ricavi/compensi; nello specifico, si tiene conto del fatto che forti incrementi del valore di magazzino sono determinati dalla contrazione della domanda, con la conseguenza che anomalie nell’indicatore della durata delle scorte non determineranno un ricalcolo del costo del venduto con impatto ai fini delle imposte dirette e dell’IVA; - correttivi specifici per la crisi, finalizzati ad adeguare i risultati derivanti dall’applicazione degli studi di settore rispetto agli effetti collegati alla crisi economica e dei mercati;- correttivi congiunturali di settore, previsti per 147 dei 206 studi di settore in vigore per il 2009, che correggono il singolo meccanismo di computo dei ricavi/compensi, considerando, per le imprese, la contrazione dei margini e il minor utilizzo degli impianti e, per i professionisti, la contrazione dei compensi dovuta al ritardo nei pagamenti della clientela;- e correttivi congiunturali individuali che interessano, in generale, tutti i soggetti cui si applicano gli studi di settore e, in parte, si sovrappongono ai correttivi congiunturali di settore con l’obiettivo di correggere le situazioni di rigidità dei precedenti modelli matematici che non paiono efficienti se applicate a periodi di sistematica contrazione dei ricavi/compensi. Da ultimo, la Circolare in commento conferma – così come aveva già fatto la n. [29/E](#) dello scorso anno – che gli studi di settore integrati dai correttivi congiunturali non sono suscettibili di applicazione retroattiva, in quanto, le risultanze dei medesimi tengono conto degli effetti della crisi economica del 2009 e, come tali, non sono applicabili ad annualità precedenti. Il tentativo dell’Amministrazione è, in buona sostanza, quello di bilanciare oneri degli Uffici e diritti del contribuente, precisione e agilità dell’accertamento. Ciò che, tuttavia, emerge è, ancora una volta, l’inadeguatezza dell’intervento del legislatore tributario, quanto dell’Amministrazione finanziaria, ad affrontare, efficacemente, le problematiche emergenti nel generalizzato contesto di crisi economica che stanno vivendo le imprese italiane. Indiscutibilmente, infatti, già dal 2008, quella “normalità” della gestione, che rappresenta il presupposto dei risultati forniti dagli studi di settore è venuta a mancare, negando a tali strumenti la possibilità di conservare un adeguato livello di rappresentatività. Senza contare che la circostanza stessa che la revisione, prevista dal Legislatore, sia limitata solo a determinati settori produttivi appare, a dir poco, sorprendente,

data la portata generalizzata e mondiale della crisi economica in atto. Non meraviglia, pertanto, che, in siffatto contesto, si sia registrato un inasprimento del contenzioso tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, che ha, frequentemente, visto soccombere le pretese del Fisco, in favore di un orientamento più equilibrato, secondo cui, l'accertamento non può fondarsi, tout court, sulle risultanze degli studi di settore, ma deve essere corroborato da un tentativo dell'Ufficio di adeguamento alla realtà del singolo contribuente e del contesto economico in cui opera.³⁸ Non è questa la sede, per analizzare, approfonditamente, i singoli aspetti applicativi degli studi di settore concretamente sottoposti al vaglio giurisprudenziale. Nell'economia di questo lavoro, tuttavia, non possono non essere menzionate due recenti pronunce della Corte di Cassazione, che hanno, in qualche misura, fatto la "storia" dell'accertamento fondato sugli studi di settore "al tempo della crisi". Il riferimento attiene, innanzitutto, all'ordinanza 31 agosto 2010, n. 18941. In tale arresto, infatti, la Sezione tributaria della Suprema Corte ha ribadito la propria adesione all'impostazione secondo cui, in tema di accertamento, "le risultanze degli studi, non costituendo fatto noto e certo, specificamente inerente al contribuente, suscettibile di evidenziare in termini di rilevante probabilità l'entità del suo reddito", rivelano valori che "quando eccedano il dichiarato integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art.39, co.1, lett.d), ma ove siano contestati sulla base di allegazioni specifiche, sono inidonei a supportare l'accertamento medesimo se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa che devono essere provati e non semplicemente enunciati nella motivazione dell'accertamento". Più specificamente, le SS.UU. dispongono, pertanto, che l'accertamento fondato sui soli dati ricavati dallo studio di settore contestati dal contribuente e non ulteriormente confermati dall'Agenzia delle Entrate, è da ritenersi illegittimo. Nella stessa ottica, deve valutarsi la sentenza 10 settembre 2010, n. 19136. L'analisi relativa alla lettera di tale pronuncia, conduce, infatti, a ritenere che la Corte abbia inteso restringere, fortemente, il campo stesso di applicazione dell'accertamento da studi di settore. Più esattamente, la sentenza fornisce due principi di assoluto interesse, in merito alla corretta applicazione delle stime generate dagli studi, nell'ambito dell'azione di accertamento e di controllo. Il primo principio, che emerge e che fa seguito a un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, stabilisce che l'accertamento fondato sul "solo" scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi generati dall'applicazione degli studi di settore è illegittimo e, pertanto, nullo. L'Amministrazione

³⁸ In tal senso, possono menzionarsi già Comm. trib. prov. di Milano, Sez. VIII, 13 aprile 2005, n.60, in C.T. n.30/2005; Comm. trib. prov. di Padova, Sez. VIII, Sent. 27 marzo 2007, n.252; Comm. trib. prov. di Bari, Sez. VIII, Sez. 26 gennaio 2007, n.228. In proposito, ex multis, MARCHESELLI A., Adeguamento dell'accertamento analitico ai diritti del contribuente e ai principi costituzionali, in Rivista di giurisprudenza tributaria, n.6/2007, p. 510.

finanziaria non può, conseguentemente, prescindere nell'attività di accertamento basata sugli studi di settore, dalla valutazione dei requisiti qualitativi della gravità, della precisione e concordanza essenziali e specificatamente richiesti dalla lett. d) del primo comma, dell'art., 39, del D.P.R. 600/73. Ne discende che le stime fornite da siffatti strumenti siano da qualificarsi come presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non opera ex lege, ma matura, come affermato, anche in altre recenti sentenze della Corte,³⁹ in esito all'obbligatorio procedimento dell'accertamento con adesione. Coerentemente, solo quando le stime degli studi di settore sono corroborate da altri elementi probatori, queste ultime possono rappresentare valori sui quali l'Ufficio potrà fondare, legittimamente, l'atto di accertamento, che, altrimenti, risulta essere nullo. Da siffatto contesto interpretativo e dal contenuto della sentenza in argomento, può agevolmente dedursi un'ulteriore conclusione, secondo la quale, esclusivamente laddove sia accertata una contabilità non regolare, l'Ufficio, essendo in condizione di produrre un accertamento induttivo ex art. 39, del D.P.R. M 600/73, potrà fondare legittimamente lo stesso sulle semplici stime generate dagli studi. Da qui l'implicita, ma non questo meno rilevante, conclusione secondo la quale, laddove l'Ufficio accerti e dia prova delle gravi irregolarità di cui al co.2, del citato articolo, potendo esprimere l'accertamento sulla base di presunzioni semplici non dotate dei requisiti indicati nell'art.2729 cod. civ., potrà, altresì, fondare lo stesso sulle semplici stime generate dagli studi. In proposito giova, inoltre, ricordare che, sia con riferimento all'accertamento analitico, sia con riferimento all'analitico-induttivo, il contribuente è significativamente garantito dalla piena possibilità di fornire eventuali elementi di prova a proprio favore, anche, sulla base di presunzioni semplici. È, proprio su quest'ultimo aspetto che la sentenza in discorso fornisce un ulteriore e interessante spunto di riflessione, laddove afferma che il particolare momento di crisi dell'andamento gestionale dell'impresa giustifica legittimamente lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli presunti. D'altra parte, la stessa Corte aveva già avuto modo di precisare il quadro di riparto dell'onere della prova in caso di accertamento da studi di settore, chiarendo che: all'Ufficio spetta l'onere di dimostrare l'affidabilità delle stime degli studi a rappresentare adeguatamente la situazione economica alla realtà produttiva, intesa come espressione del gruppo omogeneo individuato dallo studio, nonché l'imputazione del contribuente al cluster di riferimento; mentre, al contribuente spetta l'onere della prova della sussistenza di elementi oggettivi che giustificano l'esclusione dell'impresa dal cluster stesso, ovvero la sussistenza di cause che abbiano influito in maniera negativa, sul normale svolgimento dell'attività. È su quest'ultimo aspetto che è intervenuta, pertanto, la sentenza di cui si discute, affermando che perfeziona l'ipotesi di non normale

³⁹ Corte di Cass. Sez Trib., Sent. n. 26635, del 18 dicembre 2009.

svolgimento dell'attività, anche, il particolare momento di crisi che abbia interessato l'impresa nel periodo d'imposta accertato. Tale conclusione appare di assoluto interesse, in quanto esclude dall'applicazione degli studi di settore le imprese in crisi aziendale, dato che, proprio tale circostanza esclude la possibilità di svolgimento delle attività in quelle condizioni di normalità economica che rappresentano il presupposto essenziale per il corretto utilizzo delle stime presunte dei ricavi nell'ambito dell'accertamento⁴⁰. Tanto premesso, la sentenza della Suprema Corte, senz'altro apprezzabile, per il procedimento logico seguito, quanto per le conclusioni a cui perviene, ha obbligato gli "addetti ai lavori" ad alcune riflessioni e considerazioni di carattere operativo. In primo luogo, ci si è, infatti, interrogati sulle circostanze idonee a definire una situazione come di "crisi" e su quali potessero essere gli elementi che identificano tale fenomeno di criticità, funzionali ad escludere l'applicazione dell'accertamento da studi di settore; non risultando, affatto, agevole individuare parametri "stabili", con cui delimitare, con attendibilità, il perimetro entro il quale un'impresa si può considerare in "crisi". Al riguardo, una prima risposta sembra essere pervenuta dalla Circolare n.10, del 22 settembre 2010, della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro. Quest'ultima ha, in particolare, individuato due soluzioni adottabili dagli operatori che rilevino fenomeni di crisi, con riferimento alla propria attività. La prima è quella di indicare nel campo "cause di esclusione dall'applicazione dei parametri e dagli studi di settore", il codice 7, rubricato "altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività", chiarendo nelle note aggiuntive la motivazione che ha impedito il regolare svolgimento della stessa.⁴¹ La seconda possibilità offerta al contribuente è costituita dalla compilazione degli studi di settore senza indicare alcuna causa di esclusione, assoggettandosi così al test di congruità, indicando nelle suddette note gli elementi rappresentativi e descrittivi della crisi aziendale, esprimendo, dove possibile, gli effetti negativi sulla determinazione dei ricavi.⁴² Evidentemente, la scelta concretamente operata dai singoli imprenditori interessati, tra l'una o l'altra strategia, sarà adottata in funzione della consapevolezza maturata dai contribuenti stessi in ordine all'efficacia persuasiva, circa la dimostrazione della propria situazione di crisi. Ciò detto, la richiamata Circolare chiarisce, infine,

⁴⁰ Al riguardo giova evidenziare come la richiamata interpretazione giurisprudenziale risulti conforme al contenuto normativo delle disposizioni che disciplinano l'applicazione degli studi di settore; infatti, la lett.c), del co.4, dell'art.10, della legge n.146/1998, prevede quale causa di esclusione dell'applicazione degli studi di settore il non normale svolgimento delle attività d'impresa. Con riferimento a tale disposizione, i modelli degli studi individuano alcune delle ipotesi per le quali l'Agenzia delle Entrate ritiene soddisfatto il requisito del non normale svolgimento delle attività. Ma, tali ipotesi, come espressamente indicato, costituiscono scenari esemplificativi e non esaustivi dei casi di anormalità nello svolgimento delle attività d'impresa e di lavoro autonomo.

⁴¹ La dichiarazione resa dal contribuente, in tal caso, qualora dovesse essere ritenuta come non sussistente determina l'applicazione delle conseguenti sanzioni amministrative e obbliga lo stesso ad un contenzioso tributario con l'obiettivo di vedere confermata l'esclusione da studi e disconosciuta la pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

⁴² In caso di non congruità l'Ufficio, anche ai fini della selezione della posizione da sottoporre a controllo, dovrà, comunque, preventivamente e obbligatoriamente valutare quanto indicato nelle note aggiuntive.

che, sia comunque presumibile che il fenomeno della crisi sussista ogni qual volta vi sia una sospensione dell'attività, che non sia meramente occasionale o programmata. A tal proposito, i contribuenti dovranno, in ogni caso, munirsi di elementi di prova ineccepibili.

5. Conclusioni

Dati tali presupposti, chi scrive non si ritiene legittimato a esprimere opinioni sfavorevoli, relativamente all'applicazione di strumenti, quali gli studi di settore, la cui legittimità costituzionale (e sostanziale), ad oggi, risulta, ancora, "difesa" da una ampia, quanto autorevole, dottrina. Permangono, tuttavia, alcune perplessità, delle quali, si ritiene di dovere, comunque, dare conto. Come è noto, gli strumenti in commento non godono, in questo periodo, di buona stampa e di grande apprezzamento da parte degli operatori economici, mentre, sempre più frequentemente, l'enfasi ricade sull'accertamento sintetico, evidentemente più difendibile sul piano della politica e della coesione sociale; oltre che meglio gestibile con una strumentazione flessibile. Gli studi di settore suscitano, infatti, recriminazioni reciproche tra le diverse categorie di commercianti e lavoratori autonomi, nonché, tra essi nel loro insieme e i dipendenti. Siffatti strumenti, del resto, stimolano notevoli perplessità anche in funzione della loro matrice prevalentemente economico-statistica, rigidamente ancorata ad algoritmi, la cui struttura complessa, specialmente per i valori di correlazione statistica, non è stata mai pienamente comprensibile, neppure dagli esperti della Commissione; non consentendo di considerare, adeguatamente, le variabili per cui la ricchezza è manifestata o nascosta ai fini fiscali. Il "tormentone" degli studi di settore applicati ai rappresentanti di commercio, agli agenti monomandatari delle assicurazioni vita e ai consulenti finanziari, i cui compensi risultano tutti assoggettati a ritenuta d'acconto, ci manifesta questa trascuratezza degli studi per variabili decisive ai fini della possibilità di occultare o meno ricchezza al fisco. Per non parlare di quelli applicabili alle diverse categorie di professionisti, le cui componenti reddituali devono assumersi e coordinarsi in base al criterio temporale di cassa, rendendo necessario un raccordo tra le variabili adottate, difficilmente standardizzabili per i professionisti più individualisti.⁴³ Proprio la forte rigidità applicativa degli studi, congiuntamente all'iniziale presunzione di "autosufficienza" degli stessi, proposta dall'Amministrazione finanziaria, ha dato origine a un aspro e variegato contenzioso. All'ampia giurisprudenza che ne è derivata, va, indubbiamente, ascritto il merito di aver ammorbidito tale orientamento, grazie alla costante affermazione della natura eminentemente indiziaria degli strumenti in discorso. In modo particolare, la qualificazione

⁴³ Cfr. DAMIANI M., Crisi degli studi di settore e tassazione attraverso le aziende, in www.fondazionestuditributari.com.

dello strumento statistico quale “prova composta”, costituita da due sostanziali momenti, come l’applicazione del modello relativo alla determinazione dei maggiori ricavi e compensi ed il confronto dello stesso con la realtà del singolo contribuente, ha condotto a dover ammettere la centralità ed insostituibilità del contraddittorio.⁴⁴ In quest’ottica, le pronunce della Corte di Cassazione richiamate nei paragrafi precedenti, per quanto accurate, prudenti ed equilibrate, confermano una serie di profili di teoria della tassazione che meritano di essere richiamati⁴⁵. Innanzitutto, la generalizzata difficoltà, ambientale e concettuale, di coordinare la determinazione di redditi e ricavi attraverso le organizzazioni aziendali e la determinazione estimativa, dove le organizzazioni aziendali manchino o risultino carenti. La fusione tra criteri analitici e contabili andrebbe, invero, condotta caso per caso e, laddove la teoria non sembra in condizione di fornire gli strumenti a ciò funzionali, appare illusorio aspettarsi che la giurisprudenza possa supplire. È chiaro, infatti, i giudici tributari sono chiamati a risolvere specifiche controversie e non a organizzare in una logica di sistema, le competenze, le sensazioni e l’intera fenomenologia generata dalla pratica. Tanto più quando, quando questi ultimi intervengono in seconda battuta, cioè sulla correttezza dell’azione amministrativa. Ne discende che, se questa logica difetta, o, comunque, sembra svolta in maniera didascalica, richiamandosi, continuamente, alla legge, alla prassi e alla giurisprudenza precedenti, i giudici incontrano molteplici difficoltà a svolgere una supplenza, essendo assorbiti in altre attività. D’altra parte, questi ultimi sono tenuti a riflettere su singoli casi, rispetto ai quali fornire soluzioni equilibrate, come quelle esaminate; e non necessitano di scomporre i comportamenti di ciascuno e gli innumerevoli fattori che li influenzano, valorizzando appieno la dimensione umana e sociale del diritto, anche in materia di tassazione. Tale compito dovrebbe, piuttosto, essere assolto dal nostro Legislatore tributario, il quale, dopo avere dedicato gli ultimi trenta anni a “inseguire” metodi di accertamento automatico tutt’oggi perfettibili, potrebbe ben dedicarsi alla descrizione di criteri di apprezzamento della capacità economica dei singoli più flessibili, attenti ed aderenti alla realtà economica in cui i contribuenti concretamente operano; atti, nel contempo, a legittimare un’azione accertatrice che comporti un’assunzione di responsabilità, in assenza di una copertura legislativa rispetto a tutto quell’apparato della

⁴⁴ Quest’ultimo, congiuntamente all’ormai riconosciuto obbligo di motivazione del complesso degli atti che compongono l’accertamento da studio di settore, rappresentano, a mio parere, i “punti chiave” per lo sviluppo di una nuova e più armonica struttura normativa dell’istituto. Le novità interpretative che hanno segnato la materia, nel corso degli ultimi anni, sembrano, infatti, destinate ad influenzare profondamente l’attività operativa degli Uffici che si troveranno a gestire un “nuovo contraddittorio” più articolato e flessibile, la cui centralità nell’accertamento è ormai indubitabile.

⁴⁵ In proposito si rimanda a LUPI R., *Diritto tributario volume unico : verso una teoria della tassazione*, Milano, 2010; Id., *Le ragioni del fallimento? Un gigantesco intreccio di equivoci*, in www.fondazionestudtributari.com, in cui l’Autore afferma la possibilità di spiegare in vari modi, che ruotano attorno alla crisi delle scienze giuridiche e alla loro separazione rispetto all’economia e alla società, il disorientamento esistente in Italia sulla determinazione della ricchezza ai fini tributari.

vincolatezza, della legalità e dell'indisponibilità del credito tributario, con cui la dottrina ha, inconsapevolmente, bloccato l'azione del Fisco, dove le aziende non arrivano o dove i loro titolari mentono. In altre parole, se è indiscutibile l'indispensabilità dello strumento in discorso per la semplificazione dell'attività dell'amministrazione finanziaria, lo è altrettanto la necessità di correggere le "distorsioni" nell'applicazione dello stesso nell'ambito dell'accertamento. Tale considerazione appare, del resto, più esatta, alla luce della recente giurisprudenza tributaria, che nel sostenere l'inapplicabilità degli studi di settore alle aziende in crisi, se, da un lato, ha "depotenziato" tali strumenti; dall'altro, ha contribuito a renderli maggiormente compatibili con l'esigenza di tutela dei diritti del contribuente, senza privarli, per questo, della loro capacità di essere fonte di innesco per altre forme di controllo.

Giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 12 e 25, comma 2, della legge della Regione Campania 16 gennaio 2009, n.1

di Rita Pianese

Sommario: 1)Introduzione. – 2) Oggetto della controversia .-3) Federalismo fiscale, art.117 Costituzione: limiti e libertà.- 4) Fiscalità di vantaggio alla luce dei principi comunitari. – 5)Conclusioni

1. Introduzione.

La sentenza in esame ha ad oggetto il giudizio di legittimità costituzionale degli artt.12 e 25¹ comma 2, della legge della regione Campania, 16 gennaio 2009, n.1.

Nello specifico, la Corte , in merito agli stessi rileva un netto e profondo contrasto sia con gli artt. 3, 117, 120 della Carta Costituzionale, sia una grave violazione degli artt. 12, 39 e 43 del Trattato istitutivo della Comunità europea.

Secondo la Corte, l'assunto del già citato art.12, secondo cui “si stabiliscono condizioni agevolate per l'accesso al lavoro in favore di cittadini residenti da oltre dieci anni nella regione Campania”, confligge con le predette norme comunitarie, le quali, vietano ogni tipo di discriminazione in base, non solo alla nazionalità, ma, che anche utilizzando altri criteri di riferimento, pervengono al medesimo risultato; inoltre, al comma II introducendo un'imposizione protezionistica di tipo territoriale ostacola la libera circolazione delle persone e delle cose nell'ambito nazionale.

A parere della Corte non può sottacersi anche l'esubero dei limiti legislativi ex art 117 comma I dell'art.25 , norma che interviene in materia che attiene all'ordinamento civile e che, pertanto, rientra nella potestà legislativa esclusiva dello Stato.

Ebbene, la disamina della questio, con le dovute precisazioni, appare alquanto complessa; nei paragrafi che seguono, chiarito in maniera sintetica l'oggetto della controversia, si approfondirà e si perciserà quanto brevemente accennato, esaminando sia le deleghe

¹ Art. 12 Azioni di sostegno volte a favorire il rientro di risorse umane qualificate sul territorio regionale; Art. 25 Misure di contenimento della spesa sanitaria.

concesse alle Regioni in merito al federalismo fiscale, sia i limiti che le suddette incontrano tanto in ambito nazionale che in quello comunitario.

2. Oggetto della controversia.

La fattispecie concreta, portata all'attenzione della Suprema Corte, riguarda un giudizio di legittimità costituzionale promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri, avverso alcuni articoli della legge della Regione Campania.

La controversia ha ad oggetto l'art.12 che prevede una serie di agevolazioni², tramite lo strumento del credito di imposta, al fine di favorire il rientro sul territorio di risorse umane qualificate, stabilendo condizioni agevolate per la particolare categoria di cittadini precedentemente indicata.

Per quel che attiene il suindicato articolo, molteplici sono state le censure e le critiche mosse, non senza giusta motivazione; difatti la dichiarata finalità della norma censurata, introduce un regime privilegiato per una particolare categoria di cittadini non giustificato da ragioni di tutela di interessi e rilievo costituzionale; inoltre, si pone in netto contrasto con il divieto, posto dall'art.120 della Costituzione, il quale vieta al legislatore regionale l'adozione di provvedimenti che ostacolino la libera circolazione di persone, di cose o che limitino l'esercizio del diritto al lavoro.

Non bisogna poi sottacere che, a parere della Corte, la norma impugnata- nell'accordare tale agevolazione fiscale³ ai fini dell'assunzione, esclusivamente ai soggetti che hanno avuto residenza storica almeno decennale nella Regione, confligge con le norme comunitarie che vietano qualsiasi discriminazione⁴.

Ciò che ha determinato un'ulteriore punto di discussione, è stata la violazione dell'articolo di cui si discute con l'articolo 117 della Carta Costituzionale.

Tale violazione deriva dalla circostanza che il denunciato articolo 12 non circoscrive in maniera espressa l'efficacia delle agevolazioni previste "entro l'ambito dei soli tributi regionali" e, di conseguenza, estende l'applicazione dell'agevolazione anche ai tributi statali⁵.

Risulta così superato il limite della competenza normativa regionale, in quanto si viola la previsione costituzionale di intangibilità, da parte delle Regioni, dei tributi erariali, data la

² L.GRECO- A, ZANARDI, Federalismo fiscale e mercato unico europeo: una prospettiva economica.

³ Tale ipotesi si verifica quando la Regione modula il proprio tributo in maniera mirata per specifici settori. La selettività in linea materiale, di diritto o di fatto, può configgere con le norme Comunitarie

⁴ M.INGROSSO, Il disegno di legge delega sul federalismo fiscale, diversivo a futura memoria

⁵ C. BUCICCO, Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale, rassegna tributaria 5/2009, pagg. 1301 e ss.

riserva di competenza statale in materia di sistema tributario dello Stato e data la mancanza di emanazione, allo stato attuale, dei principi di coordinamento del sistema tributario pervisti ai sensi dell'art.119⁶.

Poiché, allo stato attuale della normativa regionale non risultano sussistere tributi regionali propri (nel senso di tributi istituiti e disciplinati dalla Regione Campania) che possono essere considerati ai fini dell'agevolazione in questione, deve ritenersi che detta agevolazione sia riferibile ai tributi erariali, tenuto conto che è precluso alle regioni il potere di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato⁷.

Un'agevolazione tributaria nella forma del credito di imposta applicabile ai tributi erariali costituisce un'integrazione alla disciplina dei medesimi, realizzando così una violazione della competenza legislativa in materia del sistema tributario dello stato.

L'articolo 12 è stato, pertanto, dichiarato costituzionalmente illegittimo per violazione dell'articolo 117 II comma lettera e, cost.

Parimenti, è esaminato l'art 25 che configge con l'accreditato orientamento della Corte, la quale ha più volte ha affermato che: "l'ordinamento del diritto privato si pone quale limite alla legislazione regionale in quanto fondato sull'esigenza, sottesa al principio costituzionale di eguaglianza, di garantire nel territorio nazionale l'uniformità della disciplina dettata per i rapporti privati"⁸. Il limite dell'ordinamento privato, quindi, identifica un'area riservata alla competenza esclusiva della legislazione statale e pertanto comprende i rapporti tradizionalmente oggetto di codificazione.

La norma regionale di cui sopra opera nell'ambito della materia dell'ordinamento civile, di cui all'art.117 II comma lettera l, Cost. ed è parimenti stato dichiarato incostituzionale.

3) Federalismo fiscale, art.117- limiti e libertà.

Ai fini di una più chiara e esaustiva comprensione della decisione in esame, è bene spendere alcune riflessioni circa l'assetto e i mutamenti che da anni oramai stanno investendo il nostro Paese che, allontanandosi dalla tradizionale configurazione regionale, tende sempre più verso un modello "federale"⁹.

⁶ Il riferimento all'art.119 della Costituzione, sembra consentito nel più ampio quadro della ridefinizione dell'assetto complessivo del sistema tributario della Repubblica. Si veda S.F. COCIANI, rassegna tributaria 5/2008

⁷ G. FALSITTA, le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di "lusso" nelle "secche" dei parametri costituzionali e comunitari

⁸ ex plurimis, sentenze n.295 del 2009 e n.352 del2001; analogamente, sent.50 del 2005

⁹ a tal proposito R.GUALTIERI, relazione al seminario su " federalismo e riforme istituzionali", nov 2008.

Nella legislazione e nella cultura politica italiana, è sempre stata presente la consapevolezza, nonché la necessità, di far coincidere l'evoluzione della forma dello Stato e delle funzioni amministrative, con una univoca e fedele riforma della finanza regionale e locale, ispirata ai principi del federalismo fiscale.

Così, si è cercato e si cerca ancora di dare maggiore autonomia agli Enti territoriali, in merito alla provvista delle risorse, in merito alla spesa, in virtù di una maggiore autonomia e responsabilità¹⁰.

L'attuazione del modello federalista non è esente da limiti, l'assetto istituzionale deve difatti essere rispondente al modello europeo del "federalismo regionalista" avente il suo caposaldo nel principio di sussidiarietà, fissato dall'art.5 del trattato CE¹¹.

A tal proposito, si osserva che l'art.117 comma I, della Costituzione, impone allo stato e ancor più alla Regioni, i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Pertanto, a seguito della riforma del Titolo V, le Regioni sono soggette in modo esplicito e diretto oltre che a limiti statali interni, anche all'osservanza degli obblighi di derivazione comunitaria¹².

Il federalismo fiscale tratteggiato dall'art. 117 attribuisce alla legislazione esclusiva dello Stato la disciplina del sistema contabile e tributario dello Stato stesso, e della perequazione delle risorse finanziarie (comma II, lettera e), mentre inserisce nella legislazione concorrente l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (comma III), lasciando alle regioni " la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legge dello stato (Comma IV)¹³.

Da quanto accennato si evince che le regioni hanno autonomia normativa primaria in un contesto delimitato da disposizioni nazionali oltre che da quelle comunitarie.

Va ad ogni modo rilevato che, anche in pregio a quanto si discute, da una lettura prudente della norma si arguiscono sì due sistemi tributari, uno Statale e uno Regionale, ma, seguendo l'orientamento della giurisprudenza Costituzionale, (peraltro non smentito anche nel caso di cui sopra), si deve privilegiare la competenza esclusiva dello Stato, nel senso che quest'ultimo non ha alcun vincolo nello stabilire propri tributi e nell'individuare i presupposti.

¹⁰ L.EINAUDI, "responsabilizzazione delle regioni, province e comuni" in prediche inutili, Torino, 1969

¹¹ secondo tale principio, previsto dal Trattato CE, la comunità europea interviene solo se gli obiettivi dell'azione non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri.

¹² E. DE MITA, La consulta dichiara illegittima la "tassa sul lusso" della Sardegna.

¹³ in tal senso, F.GALLO, i principi di diritto tributario:problemi attuali.

Quanto detto, almeno fino a quando il legislatore statale non fissi i principi di coordinamento, rendendo operativa la norma di attuazione dell'art.119¹⁴.

Ciò ovviamente non esclude che le Regioni esercitino la loro potestà legislativa di imposizione prevedendo tributi regionali e locali aventi però presupposti diversi da quelli statali¹⁵.

Da quanto sin qui detto ed analizzato nella sentenza in esame, la stessa giurisprudenza Costituzionale, non sembra essersi orientata nel senso di valorizzare pienamente le autonomie finanziarie territoriali, ma sembra essere stata piuttosto attenta nel bilanciare la portata federalista del nuovo art.119 con l'effettività del sistema tributario esistente.¹⁶

Il legislatore tributario difatti incontra il duplice limite fissato dagli artt.117 e 119 della Costituzione¹⁷.

Le limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti differenti dai quelli dei tributi statali, sono quelle per le quali la Corte ha riconosciuto il potere delle regioni di stabilirli in linea con il IV comma dell'art. 117 anche in assenza di una specifica norma di coordinamento.

Da ciò ne consegue che , fino a quando la legge Statale non sarà emanata, è vietato alle Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato, circostanza che nel caso di specie è stata decisiva ai fini della pronuncia di illegittimità¹⁸.

4) Fiscalità di vantaggio alla luce dei principi comunitari.

La Corte Costituzionale, nel caso di cui ci si occupa, arricchisce la sua motivazione da un angolazione diversa, in una prospettiva nuova: quella comunitaria.

Tra le varie ipotesi di regionalismi o federalismi fiscali ipotizzabili, solo quelli compatibili con la normativa comunitaria sono accettabili¹⁹.

Strettamente collegato a quanto sin ora detto è la previsione normativa dell'individuazione, in perfetta linea con il diritto comunitario di forme di fiscalità di sviluppo²⁰, intese come supporto al sostegno delle aree sottoutilizzate.

L'esame sin qui svolto consente di valutare gli effetti della "fiscalità di vantaggio"²¹ e più in generale, la possibilità da parte di enti sub-statali di prevedere regimi fiscali agevolativi.

¹⁴ sentenza n. 102 del 2008

¹⁵ sent.16 del 2004 "...per quanto riguarda l'assetto dei tributi locali, l'attuazione dell'art.119 richiede il preventivo intervento del legislatore statale, che detti principi e regole di coordinamento della finanza pubblica..."

¹⁶ A. DI PIETRO, autorità e consenso del riparto infrastatale dei poteri impositivi

¹⁷ A. FANTOZZI il diritto tributario

¹⁸ in tal senso, ancora, la sent.37 del 2004, nonché 282 del 2002

¹⁹ P.RUSSO, le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato: i poteri del giudice nazionale, in rivista it.dir.pubbl.com.", 2004

²⁰ G.MELIS, La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari.

La vexata questio riguarda i “tributi propri regionali”²².

Le Regioni hanno qui la facoltà di definire ogni elemento del tributo con il limite che si tratti di un presupposto non coperto da tributo erariale, afflitte inoltre già da non lievi limitazioni derivanti dal diritto comunitario²³

In situazioni di sconfinamento sia interno(stato-regioni), che transfrontaliero, appropriandosi lo Stato dei presupposti a maggior rilevanza, ciò che residua rischia di risultare inconciliabile con con quei vincoli di coerenza che derivano dal Trattato in ordine nello specifico al “principio di non discriminazione” o alle libertà di circolazione dei lavoratori, delle imprese, dei capitali e dei servizi; quanto alle agevolazioni di tipo territoriale, come nel caso di cui si tratta, la possibilità di mancato rispetto è direttamente proporzionale al crescere della frammentazione del potere impositivo²⁴.

Tirando le fila del discorso, il rischio di incompatibilità delle forme di fiscalità di vantaggio con i divieti e i limiti sanciti dal Trattato, è direttamente connesso al crescere incontrollato dell'autonomia finanziaria e tributaria degli Enti locali²⁵.

Bisogna inoltre procedere ad un'altra chiosa: tali violazioni intanto sono sì ripetute e frequenti, poiché siamo nell'ipotesi del federalismo cosiddetto asimmetrico, in cui solo alcuni degli enti territoriali sono abilitati ad operare le variazioni²⁶.

In perfetta linea con tale orientamento, sono oramai numerose le pronunce che confermano l'orientamento costante volto ad assecondare, in nome del principio unitario, gli interventi del legislatore Statale che sottraggono competenze alle Regioni.

Questo modus operandi è pienamente rispondente al modello comunitario, per il quale la decisione fiscale, specie se di “vantaggio”, deve essere adottata dalla autorità locale senza sovrapposizione di alcun genere rispetto a quella Statale.

Il tutto in un'ottica di “responsabilità fiscale” che rischia di determinare che qualsiasi forma di fiscalità di vantaggio sia selettiva e pertanto discriminatoria in violazione dei tre art. del Trattato: 87, 88, 89²⁷.

²¹ A.ZANARDI, “federalismo e concorrenza fiscale”, la fiscalità di vantaggio è intesa in senso ampio, riferito ad interventi agevolativi territorialmente localizzati, rilevanti sul piano della valutazione comunitaria(....).

²² tra i sostenitori dell'utilizzo di tributi propri v.P.GIARDA “le regole del federalismo fiscale nell'art.119”

²³ F.GALLO, Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione, in Rass.Trib.n.4/2005.

²⁴ v. Corte di giustizia, 11 settembre 2008, C-11/07, Eckelkamp, in “il fisco”, n.37 del 2008

²⁵ C.SACCHETTO, Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano.

²⁶ A.DI PIETRO, Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali, in “Rass.TRib.”, n.4/2006.

²⁷ v.Corte di giustizia sent.21 giugno 2007, C-173/05

L'interpretazione finora invalsa dei limiti europei ha rappresentato un grave ostacolo all'introduzione in Europa di forme compiute di federalismo fiscale²⁸, laddove per federalismo fiscale si intenda la devoluzione dagli stati centrali, verso enti territoriali non statali, di poteri di modulazione del sistema tributario²⁹.

Vige la presunzione che l'aiuto-agevolazione tributaria, proprio perché misura selettiva, produce effetti distorsivi, è incompatibile con il diritto comunitario ed è pertanto illegittima.

Per escludere il carattere selettivo della misura, e dunque, per essere pienamente rispondenti alle norme comunitarie, si è stabilito che il provvedimento sia stato emesso da un Ente nell'esercizio di un potere autonomo rispetto al governo centrale, in un'ottica di "autonomia decisionale" dove l'unico requisito è la sufficiente autonomia³⁰.

Ciò detto, appare ovvio che, in assenza di un'attuazione completa dell'art.119 della Cost., l'autonomia delle Regioni Italiane è incompleta, con conseguente illegittimità delle misure eventualmente adottate tra le quali rientrano le forme di fiscalità di sviluppo o di vantaggio come visto nella disamina della seguente fattispecie.

5) Conclusioni.

Da quanto sin qui chiarito ed approfondito, per l'effettiva realizzazione del federalismo fiscale, alla luce dell'attuazione dell'art.119 Cost., sembra che la strada da percorrere sia ancora lunga.

Non si può far passare sotto silenzio l'osservazione che l'art.119 della Costituzione prevede tra l'altro, uno stretto collegamento tra la realizzazione dell'autonomia di entrata e di spesa e i nuovi rapporti tra Stato, Regioni, ed Enti locali previsti dagli artt.114, 117 e 118 della costituzione.

La mancata effettiva attuazione della riforma del titolo V ha reso impossibile tale collegamento e ha generato uno squilibrio del sistema istituzionale che, se da un lato ha decentrato le decisioni, dall'altro non ha decentrato le risorse, rendendo impossibile la

²⁸ M.V.SERRANO', pone il problema della sopravvivenza della legislazione di favore del Mezzogiorno italiano in base alla sentenza delle "Azzorre".

²⁹ L.ANTONINI E M.BARBERO "un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese", in "Riv.dir.fin.sc.fin.", 2006, II

³⁰ FANTOZZI, problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione CE

responsabilizzazione degli Enti locali desautorandoli di fatto di qualsivoglia potere, rendendo vani i miraggi di federalismo.

Inoltre, se dunque le Regioni potranno agire entro vincoli assai stringenti come sopra delineati, ovvero entro i limiti fissati dalla legislazione statale, e nel rispetto del diritto comunitario, viene da chiedersi in cosa possa consistere la tanto conclamata autonomia di tali Enti specie in considerazione alla fiscalità di vantaggio che a tale autonomia è connessa.

In ogni caso, anche a riverbero di quanto chiarito precedentemente, i limiti derivanti dal diritto comunitario, non sembrano a riguardo costituire un problema maggiore di quello che deriva dalla reale mancanza di convalidati spazi di autonomia degli Enti territoriali.

La società in house tra pubblico e privato dopo il D.P.R. 168/2010
di Armando Calogero

1. Premessa – 2. La disciplina dei servizi pubblici locali. – 3. La società in house. – 4. La società mista. – 5. La partecipazione della società mista a gare pubbliche. – 6. La disciplina transitoria. – 7. Le aperture in favore della società mista.

1. Premessa

Ad integrazione della disciplina generale è stato emanato, con D.P.R. 7 settembre 2010 n. 168, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12 ottobre 2010 n. 239, in applicazione dell'art. 23bis del D.L. 112/2008, novellato dalla L. 166/2009, il “Regolamento in materia di servizi pubblici locali di rilevanza economica”.

La disciplina generale della materia è contenuta nello stesso art. 23bis, commi 1-12¹, che detta le condizioni occorrenti per l'affidamento dei servizi pubblici locali di rilevanza economica e quelle particolari per l'affidamento in favore di società in house, rinviando (commi 4bis e 10) ad uno o più regolamenti il compito di una successiva integrazione ².

¹ Il regime dei servizi pubblici locali di rilevanza economica è stato introdotto dall'art. 23bis del D.L. 25 giugno 2008 n. 112, convertito in L. 6 agosto 2008 n. 133, novellato dall'art. 15 del D.L. 25 settembre 2009 n. 135, convertito con modificazione in L. 20 novembre 2009 n. 166. Prima dell'entrata in vigore dell'art. 23bis del D.L. 112/2008, la disciplina generale dei servizi pubblici locali era contenuta nell'art. 113 del T.U. delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali di cui al D. lgs 18 agosto 2000 n. 267, nonché nelle discipline settoriali dei principali servizi pubblici (risorse idriche, rifiuti, trasporti, gas naturale, energia elettrica). L'art. 23bis non ha novellato l'art. 113 ma si è aggiunto ad esso rendendo necessaria una armonizzazione tra i due articoli. Cfr., infra paragrafo n. 2.

² Tra le materie demandate figurano: a) armonizzare la disciplina generale con quella di settore; b) definire le soglie oltre le quali per gli affidamenti in house è necessario il parere dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato; c) prevedere una netta distinzione tra le funzioni di regolazione e le funzioni di gestione dei servizi. M. NICO, Nuovo regolamento sul piede di partenza, in Nuova Rassegna di Legislazione, Dottrina e Giurisprudenza, 6/2010.

Il Regolamento segue la tendenza dell'ordinamento di favorire la diffusione dei principi della libera concorrenza assoggettando la gestione diretta (senza gara) in favore della società in house a regole e vincoli propri del sistema pubblicistico³ (quali il rispetto del patto di stabilità interno⁴, l'applicazione delle disposizioni del codice dei contratti pubblici - DLgs 163/2006 - e delle norme per l'assunzione del personale - D.Lgs. 165/2001, ecc.).

Per tale motivo la disciplina della società in house risulta orientata più verso il diritto pubblico che il diritto privato, sebbene la veste giuridica sia quella propria del diritto privato.

Non bisogna infatti dimenticare che si tratta di una società di capitali finalizzata al soddisfacimento di bisogni pubblici e dotata, per le prestazioni cui è tenuta, di una organizzazione imprenditoriale con gestione di risultato, per cui ad essa si applicano le disposizioni del codice civile relative al modello privatistico che la caratterizza (ad es.: in tema di statuto, responsabilità degli amministratori, soci, società controllate, ecc.).

In tale ottica, vanno quindi esaminate le problematiche concernenti la società in house, come pure quelle relative alla società mista pubblica e privata destinata a prendere, come a breve si chiarirà, il posto delle attuali società in house.⁵

A tale proposito, giova ricordare la recente sentenza del TAR della Calabria – Sezione di Reggio Calabria⁶.

Il TAR ha rigettato il ricorso promosso contro il Comune di Reggio Calabria da una società pubblica partecipata dello stesso Comune, titolare dell'affidamento diretto del servizio di raccolta differenziata dei rifiuti solidi urbani nel territorio del medesimo Comune, in quanto quest'ultimo alla scadenza del periodo di affidamento, invece di procedere alla proroga, ha indetto la gara pubblica in cui è risultata aggiudicataria finale un'altra società pubblica partecipata di detto Comune.

La società ricorrente ha eccepito la violazione da parte della società aggiudicataria del comma 9 dell'art. 23bis del D.L. 112/2008 e ss.mm.ii., in quanto anch'essa era titolare, mediante affidamento diretto, del servizio di raccolta dei rifiuti solidi indifferenziati.

³ In particolare artt. 5-11 del D.P.R. 168/2010. – G. PALLIGIANO, *Imposto il patto di stabilità agli affidatari in house*, in *Il Sole 24 ore - Guida al diritto*, nn. 4-6/2010, 54 e ss.

⁴ La Corte Costituzionale con recente sentenza n. 325 del 3.11.2010 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del rispetto del patto di stabilità interno da parte delle società in house. La dichiarazione di incostituzionalità si è abbattuta sull'art. 23bis, comma 10, lettera a), prima parte, del D.L. 112/2008 e ss.mm.ii., che stabilisce "l'assoggettamento dei soggetti affidatari diretti di servizi pubblici locali al patto di stabilità interno", ma ha anche travolto conseguentemente l'art. 5 del Regolamento 168/2010 che, in applicazione dell'art. 23bis, assoggetta gli affidatari in house al patto stesso definendone le modalità attuative.

⁵ Cfr., *infra* paragrafo n. 7

⁶ TAR Calabria – Reggio Calabria, 4-16 giugno 2010 n. 561, con commento di HARALD BONURA.

Nel merito il comma 9 dell'art. 23bis del D.L. 112/2008 stabilisce il divieto per gli affidatari diretti dei servizi pubblici locali di "acquisire la gestione di servizi ulteriori ovvero in ambiti territoriali diversi...partecipando a gare".

Il TAR ha deciso "nel senso che il divieto in parola si applica solamente alle società che già gestiscono servizi pubblici locali a seguito di procedura non ad evidenza pubblica, con la precisazione che rientrano nel concetto di evidenza pubblica anche le forme previste dal comma 2, lettera b), dell'art. 23bis del D.L. citato", per cui ha tratto la conclusione che "detto divieto non risulta applicabile nei confronti della società aggiudicataria per l'appunto costituita in conformità del disposto dell'art. 23bis, comma 2, lettera b) del D.L. 112/2008 e succ. modif."

Nella specie il Collegio ha affrontato e risolto in senso positivo la questione relativa alla possibilità per le società miste, costituite in conformità dell'art. 23bis, comma 2, lettera b), del D.L. 112/2008 e succ. modif., di partecipare a gare pubbliche e di acquisire servizi ulteriori rispetto a quelli gestiti in regime di affidamento diretto.

La decisione adottata fornisce una interpretazione giurisprudenziale innovativa ed originale della più recente disciplina in materia di servizi pubblici locali di rilevanza economica, introdotta prima con l'art. 23bis del D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008, successivamente integrata (regolamentazione società mista) con l'art. 15 del D.L. 135/2009, convertito con modificazioni in L. 166/2009, ed ora ulteriormente definita con il Regolamento di cui al D.P.R. 168/2010.

L'inapplicabilità del suddetto divieto alle società miste, costituite ai sensi del comma 2, lettera b), del menzionato art. 23bis, discende, secondo quanto sostenuto a ragione dal TAR⁷, dalla sostanziale equiparazione, contenuta nella norma stessa, tra gara pubblica (finalizzata alla tutela della concorrenza e della par condicio degli operatori economici) e società mista (quale modello di esternalizzazione).

Ma tale equiparazione si risolve in un'apertura nei confronti delle società miste che tendono sempre più a separarsi dal modello dell' in house providing, relegato alle ipotesi eccezionali di affidamento e destinato a lasciare il posto alle prime nella gestione ordinaria del servizio pubblico, allorché debba essere reso da una partecipata dell'Ente locale⁸.

L'esigenza di tutelare la concorrenza e la par condicio tra gli operatori economici, eliminando posizioni di privilegio in favore di società pubbliche, ha spinto il legislatore nazionale, in adesione ai principi costituzionali e comunitari, ad emanare una serie di norme volte a limitare l'affidamento diretto in favore delle società partecipate da Regioni ed Enti locali.

⁷ Infra paragrafo n. 5.

⁸ R. URSI, Il gioco del Monopoli e i servizi pubblici locali, Foro Amministrativo Cds 2010, fasc. 2, pag. 466.

Le limitazioni sono rivolte alle società in house (costituite con capitale interamente pubblico e sulle quali l'Amministrazione esercita un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi), ma non toccano le società a partecipazione pubblica e privata, le c.d. società miste, sebbene configurino anch'esse specifici modelli di società in house⁹, essendo costituite con capitale pubblico maggioritario ed esercitando un controllo pubblico.

Infatti, il comma 2 dell'art. 23bis stabilisce che il conferimento della gestione dei servizi pubblici

locali avviene, in via ordinaria:

- a) mediante procedure competitive ad evidenza pubblica;
- b) a favore di società mista (a partecipazione pubblica e privata) a condizione che la selezione del socio avvenga mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, le quali abbiano ad oggetto, allo stesso tempo, la qualità di socio e l'attribuzione di specifici compiti operativi connessi alla gestione del servizio e che al socio sia attribuita una partecipazione non inferiore al 40%.

Secondo tale norma, quindi, la società mista è compatibile con i principi e le regole comunitarie perché è una forma ordinaria di gestione del servizio pubblico locale posta sullo stesso piano dell'affidamento mediante procedura ad evidenza pubblica.

Nel nostro ordinamento la legittimità del ricorso alla società mista (in quanto soddisfa l'esigenza di tutela della concorrenza e la parità di trattamento tra gli operatori economici) è stata riconosciuta dal Consiglio di Stato, prima con parere 18 aprile 2007, n. 456 e poi con sentenza 23 settembre 2008, n. 4603, secondo cui: la "condizione perché possa essere ritenuto legittimo il ricorso alla scelta del socio, al fine della costituzione di una società che divenga affidataria dell'esecuzione dell'opera senza necessità di gara, è che attraverso la procedura non si realizzi un affidamento diretto alla società mista, ma piuttosto un affidamento con procedura di evidenza pubblica dell'attività operativa della società mista al partner privato, tramite la stessa gara volta all'individuazione di quest'ultimo. Il modello, in altre parole, trae la propria legittimità dalla circostanza che la gara ad evidenza pubblica per la scelta del socio privato abbia ad oggetto, al tempo stesso, l'attribuzione dei compiti operativi e quella qualità di socio".

La Corte di Giustizia europea poi, sulla scorta alle considerazioni svolte dalla giurisprudenza interna, ha affermato, con riferimento alle società miste, che "l'istituzione di questi organismi

⁹ Infra paragrafo n. 7.

riunisce in uno stesso atto la scelta di un socio economico privato e l'aggiudicazione della concessione alla società a capitale misto da istituire a tale esclusivo scopo".

Infine con l'intervento normativo di cui all'art. 15 della L. 166/2009, di integrazione dell'originario art. 23bis mancante della regolamentazione della società mista, il suddetto indirizzo della giurisprudenza interna e comunitaria è stato recepito dal legislatore nazionale.

Da ultimo, il Regolamento di cui al D.P.R. 168/2010 ha definito il quadro normativo relativo alla disciplina dei servizi pubblici locali, con riferimento a quelli aventi rilevanza economica, in applicazione del D.L. 112/2008 ss.mm.ii.

In tale contesto si inserisce la sentenza del TAR Calabria che riconosce l'inapplicabilità del divieto di cui al comma 9 del citato art. 23bis alle società miste, sul presupposto normativo che le società miste non sono modelli derogatori dei principi di tutela della concorrenza, ma sono strumenti ordinari di gestione del servizio pubblico fondati sull'evidenza pubblica, attribuendo ad esse la possibilità di acquisire servizi ulteriori rispetto a quelli gestiti in affidamento diretto.

La sentenza quindi offre l'occasione per una riflessione sull'equiparazione compiuta dal legislatore nazionale tra gara pubblica (modello di esternalizzazione) e società mista (partenariato, pubblico-privato) e sulle conseguenti aperture in favore delle società miste.

Inoltre la sentenza offre anche l'opportunità per svolgere, alla luce dei più recenti interventi normativi e giurisprudenziali, nonché in considerazione delle norme regolamentari di cui al D.P.R. 168/2010, una breve disamina sugli affidamenti in favore delle società in house e società miste, nonché sul divieto di partecipazione a gare e sugli affidamenti nel periodo transitorio.

Preliminarmente, è opportuno fornire brevemente un quadro riassuntivo della disciplina dei servizi pubblici locali, tenuto conto delle nuove norme introdotte dall'art. 23bis del D.L. 112/2008 e successive modificazioni apportate dall'art. 15 della L. 166/2009, nonché dal suddetto Regolamento governativo, raffrontandolo con il previgente sistema.

2. La disciplina dei servizi pubblici locali .

Alla fine degli anni '90 si è imposto a livello comunitario, nel solco del tradizionale affidamento diretto (senza gara) dei pubblici servizi¹⁰, l'istituto dell'in house providing, originato dalle note

¹⁰ Nel nostro Paese l'erogazione dei servizi pubblici è storicamente legata agli Enti locali ed in particolare ai Comuni, che vi hanno provveduto direttamente nei confronti delle comunità presenti sui propri territori. La gestione diretta dei Comuni è entrata in crisi per l'insostenibilità dei costi richiedendo necessariamente l'esternalizzazione.

sentenze della Corte di Giustizia Europea sui casi Teckal¹¹ e Harge Gewässerschutz¹², con le quali si è sostenuto che, nell'ipotesi di affidamento di un servizio pubblico, la gara ad evidenza pubblica è obbligatoria per la tutela del mercato e della concorrenza tra tutti gli operatori economici interessati, ma deve essere ammesso l'affidamento diretto a società dotate di personalità giuridica controllate dalla Pubblica Amministrazione, in virtù del potere di auto-organizzazione della stessa Pubblica Amministrazione.

In conseguenza il legislatore nazionale ha innovato radicalmente la disciplina dei servizi pubblici locali.

In particolare, a partire dal DLgs 18.8.2000, n. 267, Testo Unico degli Enti Locali (TUEL), il legislatore ha proceduto ad una decisa privatizzazione¹³ ed anche liberalizzazione¹⁴ con numerosi interventi di rivisitazione della materia, l'ultimo dei quali è arrivato con l'introduzione dell'art. 15 della L. 166/2009 recante modificazioni all'art. 23bis del D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008.

Quello dei servizi pubblici locali risulta un regime giuridico particolarmente instabile, oggetto di continui interventi da parte del legislatore che sembra sempre alla ricerca dell'assetto definitivo.¹⁵

La disciplina introdotta dal TUEL 267/2000, è stata successivamente rivisitata prima dall'art. 35 della L. 448/2001 e poi dall'art. 14 del D.L. 269/2003 convertito in L. 326/2003, nonché è stata riformata dall'art. 4, comma 234, della Legge 350/2003, che ha apportato ulteriori integrazioni.

Anzitutto il TUEL, le cui disposizioni devono intendersi abrogate solo se incompatibili con la nuova normativa contenuta nel citato art. 23bis, ha introdotto la distinzione tra servizi pubblici

¹¹ La Corte di Giustizia CE, con sentenza 18.11.1999, causa C – 107/98, ha affermato che in tutte le fattispecie di affidamento di appalto pubblico di fornitura deve procedersi a gara, salvo il caso in cui l'Ente locale eserciti sull'affidatario un controllo analogo a quello da esso esercitato sui propri servizi

¹² La Corte di Giustizia CE, con sentenza 7.12.2000, causa C – 94/99, ha poi affermato che ai fini del ricorso all'affidamento diretto con un soggetto partecipato dall'Amministrazione precedente e quindi al fine della legittimità dell'affidamento in house, è necessario anche che il controllo analogo sia di tipo strutturale in modo che l'affidatario sia configurabile come un prolungamento amministrativo dell'Ente locale.

¹³ La privatizzazione implica che l'affidatario deve essere una società di capitali di cui l'ente locale detiene in tutto o in parte la proprietà del capitale sociale con il potere di condizionare l'operato della società.

¹⁴ La liberalizzazione implica che una volta operata la privatizzazione l'Ente locale non si occupi più della gestione né direttamente né indirettamente così che l'affidatario può operare nel mercato secondo le regole della libera concorrenza.

¹⁵ R. URSI, op. cit..

locali di rilevanza economica e servizi pubblici locali privi di rilevanza economica¹⁶ prevedendo una diversa normativa da applicare alle fattispecie concrete.

Inoltre con riferimento ai servizi pubblici locali di rilevanza economica, caratterizzati dalla remuneratività delle attività relative ai servizi stessi, l'art. 113 del TUEL ha individuato tre possibili forme di gestione e precisamente:

- affidamento ad un imprenditore terzo individuato a seguito dell'espletamento di una gara ad evidenza pubblica;
- affidamento diretto ad una società mista pubblico-privata con gara per la scelta del socio privato;
- affidamento diretto ad una società in house.

Con riferimento ai servizi pubblici locali privi di rilevanza economica, caratterizzati dal fatto che per essi non vi può essere né mercato né concorrenza, la relativa disciplina era contenuta nell'art. 113 bis del TUEL (introdotto dall'art. 35 della L. 448/2001, riscritto dal D.L. 269/2003, convertito in L. 326/2003, e integrato dalla L. 350/2003).

Poiché l'art. 113bis è stato dichiarato illegittimo dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 27 luglio 2004¹⁷, i servizi privi di rilevanza economica possono assumere numerose forme di gestione (azienda speciale, società di capitali pubblica, associazione, fondazione, istituzione, gestione in economia, società in house, ecc.).

Il passaggio dalla disciplina di cui all'art. 113 del TUEL 267/2000, come successivamente riformato dalla L. 350/2003, alla nuova disciplina dettata dall'art. 23bis del D.L. 112/2008, cui sono state apportate correzioni con la recente riforma di cui all'art. 15 della L. 166/2009, ha collocato l' in house providing in una posizione diversa: non più come modalità alternativa ordinaria di gestione del servizio pubblico, ma come forma di affidamento eccezionale,

¹⁶ Nello specifico tale distinzione è stata introdotta dal D.L. n. 269/2003 convertito in L. n. 326/2003 che ha abolito la precedente distinzione tra servizi a rilevanza industriale e servizi privi di rilevanza industriale prevista dall'art. 35 della L. n. 448/2001. Il TUEL non ha però precisato le caratteristiche e i requisiti dei settori di riferimento da collegare alla bipartizione. Secondo l'orientamento prevalente (TAR Sardegna, Sez. I, 2 agosto 2005, n. 1729) i servizi di rilevanza economica sono tutti quelli che vengono offerti agli utenti a fronte di un corrispettivo che ha la duplice funzione di coprire i costi e di remunerare il capitale investito – F. DELLO SBARBA, La compatibilità degli affidamenti in house con l'art. 23bis D.L. 112/2008: il g.a. anticipa l'art. 15 D.L. 135/2009, in *Urbanistica e appalti*, 2/2010. Il Regolamento di cui al D.P.R. 168/2010 attribuisce rilevanza economica ai servizi pubblici locali il cui valore economico supera la somma complessiva di €200.000,00 annui.

¹⁷ La sentenza della Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 113bis in quanto esso, sebbene si riferisse ai servizi privi di rilevanza economica nei quali non vi può essere né mercato né concorrenza, aveva richiesto come presupposto dell'affidamento del servizio l'aggiudicazione della gara.

configurabile solo in presenza di peculiari caratteristiche economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento.

Mentre l'art. 113 del TUEL 267/2000 riconosceva all'istituto pari dignità rispetto alla gara per la scelta del gestore ovvero alla gara per la scelta del socio di una società mista pubblico-privata, l'art. 23bis novellato dalla L. 166/2009 invece limita la facoltà di scelta dell'Ente locale.

Infatti, l'Ente locale per avvalersi di tale forma di gestione è tenuta a richiedere preventivamente il parere all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato fornendo una relazione sugli esiti delle indagini di mercato dalla quale emergano la convenienza dell'affidamento diretto rispetto all'espletamento della gara ad evidenza pubblica.

In particolare l'art. 2 del Regolamento prevede che tale convenienza deve essere individuata all'esito di una accurata verifica con delibera quadro dell'Ente (consiglio comunale o provinciale), la quale, oltre ad illustrare l'istruttoria compiuta, deve evidenziare i fallimenti del sistema concorrenziale e viceversa i benefici derivanti dal mantenimento del regime di esclusiva del servizio.

La verifica deve essere effettuata entro 12 mesi dall'entrata in vigore del Regolamento e poi periodicamente secondo i rispettivi ordinamenti degli Enti locali e comunque prima di procedere all'affidamento o al rinnovo della gestione dei servizi.

Il parere dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato non va richiesto, ai sensi dell'art. 4 del Regolamento, se il valore economico del servizio oggetto dell'affidamento è inferiore alla somma complessiva di €200.000,00 annui.¹⁸

Con la riforma di cui all'art. 23bis del D.L. 112/2008, convertito il L. 133/2008, l'intento del legislatore è stato quello di abrogare il regime giuridico previsto dall'art. 113 del TUEL come successivamente modificato, al fine di favorire la più ampia diffusione dei principi di libera concorrenza e di libera prestazione da parte di tutti gli operatori economici interessati alla gestione dei servizi pubblici in ambito locale.

Ma, poiché la riforma, operata dalla L. 133/2009, si è rivelata incompiuta in quanto non prevedeva le società miste, il legislatore era costretto ad un ulteriore intervento riformatore con l'art. 15 del D.L. 135/2009, convertito in L. 166/2009, per integrare e completare il sistema delle modalità di affidamento mediante la regolamentazione delle società a partecipazione pubblica e privata, la cui tenuta risultava necessaria anche se ad una parte della dottrina tale strumento gestionale non appariva compatibile con l'ordinamento comunitario¹⁹.

¹⁸ Infra paragrafo n. 3.

¹⁹ R. URSI, op.cit..

Pertanto, attualmente le modalità di gestione e di affidamento dei servizi pubblici locali di rilevanza economica risultano essere:

- in via ordinaria:
 - a) in favore di imprenditori (o di società in qualunque forma costituite) individuati mediante procedure competitive ad evidenza pubblica;
 - b) in favore di società a partecipazione mista pubblica e privata, a condizione che la scelta del socio privato avvenga mediante procedure competitive ad evidenza pubblica a doppio oggetto (cioè qualità del socio ed attribuzione di specifici compiti operativi connessi alla gestione del servizio) e che al socio sia attribuita una partecipazione non inferiore al 40%. Inoltre il bando di gara o la lettera di invito, relativi a tale procedura competitiva, deve assicurare che:
 1. i criteri di valutazione delle offerte, basati su qualità e corrispettivo del servizio, prevalgano di norma su quelli riferiti al prezzo delle quote societarie;
 2. il socio privato selezionato svolga gli specifici compiti operativi connessi alla gestione del servizio per l'intera durata del servizio stesso e che, ove ciò non si verifica, si proceda a un nuovo affidamento ai sensi dell'art. 23bis, comma 2;
 3. siano previsti criteri e modalità di liquidazione del solo socio privato alla cessazione della gestione.²⁰

- in via eccezionale in favore di società in house con i seguenti requisiti:

- a) capitale interamente pubblico;
- b) controllo sulla società da parte dell'ente pubblico proprietario, analogo a quello esercitato sui propri servizi;
- c) attività della società svolta prevalentemente per l'ente pubblico proprietario.

Per garantire la parità tra gli operatore economici e per limitare le posizioni di privilegio, il legislatore ha poi vietato ai soggetti beneficiari di affidamenti, in via diretta o indiretta, in Italia o all'estero, anche non appartenenti a stati della UE, di acquisire la gestione di ulteriori servizi o

²⁰ Integrazioni apportate ai sensi del comma 4 dell'art. 3 del Regolamento di cui al D.P.R. 168/2010.

dello stesso servizio in ambiti territoriali diversi, nonché di svolgere servizi o attività per enti pubblici o privati, partecipando a gare.

Tuttavia, ai sensi del comma 2, lettera b, dell'art. 15 della L. 166/2009, che ha modificato l'art. 23bis del D.L. 112/2008, il divieto non si applica, come si vedrà²¹, alla società mista costituita con le modalità indicate nel medesimo art. 23bis, cioè quando il socio privato è stato selezionato all'esito di una gara ad evidenza pubblica "a doppio oggetto", avente ad oggetto contemporaneamente la qualità di socio e l'attribuzione di specifici compiti operativi connessi alla gestione del servizio (lo stesso vale per il socio privato di una società mista).

Inoltre il legislatore con il corpo normativo sopra indicato si è proposto di definire una disciplina organica e generale dei servizi pubblici locali che prevale sulle disposizioni di settore.

Sono stati però esentati diversi settori sia per mantenere una maggiore concorrenzialità (gas) sia per proteggerli dalla concorrenza (es.: farmacie comunali)²².

L'art. 1 del Regolamento, nel definire l'ambito di applicazione, esclude in particolare i seguenti servizi: di distribuzione del gas naturale, dell'energia elettrica, del trasporto ferroviario e della gestione delle farmacie comunali.

Per le risorse idriche il Regolamento poi prevede la piena ed esclusiva proprietà pubblica di tali risorse e l'autonomia gestionale del gestore.

Nei casi di esclusione, le rispettive discipline di settore prevalgono sulla nuova disciplina.

Risultano invece soggetti alla disciplina generale tutti gli altri settori (trasporti su gomma, risorse idriche, rifiuti, nonché gli altri settori innominati).

In particolare è previsto che la disciplina del 23bis prevalga sulle preesistenti normative settoriali incompatibili.

Per tale motivo l'in house providing appare una forma di affidamento compatibile con tutti i tipi di servizi pubblici, ivi compresi i rifiuti le cui norme settoriali ne escludono l'istituto²³.

3. La società in house.

L'[affidamento in house](#) (o in house providing) è l'ipotesi di affidamento in cui l'Ente locale committente pubblico, derogando al principio di carattere generale dell'evidenza pubblica, in luogo di procedere all'affidamento esterno di determinate prestazioni, provvede in proprio all'esecuzione delle stesse, attribuendo l'appalto o il servizio di cui trattasi ad altra entità

²¹ Cfr., Infra paragrafo n. 5.

²² A. VIGNERI, I servizi pubblici locali dopo l'art. 15 del D.L. n. 135/2009, in www.astridonline.it.

²³ Cfr., art. 202 del Codice dell'ambiente. – A. VIGNERI, op. cit..

giuridica di diritto pubblico mediante il sistema dell'affidamento diretto c.d. in house providing, ossia senza gara.²⁴

Si tratta, come già precisato, di un istituto di creazione giurisprudenziale, poi oggetto anche di interventi normativi.

L'espressione in house è stata per la prima volta utilizzata, in Ambito Comunitario, nel Libro Bianco sugli appalti pubblici nell'Unione Europea.

In tale documento, successivo al Libro Verde sulla stessa materia presentato nel 1996, la Commissione Europea definisce gli in house contracts²⁵ come “contratti aggiudicati all'interno della Pubblica Amministrazione... tra un'Amministrazione ed una società da questa interamente controllata”.

L'in house providing costituisce quindi un modello organizzativo in cui la Pubblica Amministrazione provvede da sé al perseguimento degli scopi pubblici quale manifestazione del potere di auto-organizzazione e del più generale principio comunitario di autonomia istituzionale.²⁶

In merito giova precisare che la scelta tra il sistema dell'affidamento del servizio mediante gara pubblica e l'opposto modello dell'affidamento in house va sempre preceduta dalla comparazione degli obiettivi pubblici che si intendono perseguire e delle modalità realizzative, tenuto conto dei tempi necessari, delle risorse umane e finanziarie da impiegare e del livello qualitativo delle prestazioni in base ai principi di economicità e massimizzazione dell'utilità per l'Amministrazione (sistema anglosassone del c.d. “Best Value”).²⁷

Tuttavia il sistema degli affidamenti in house risulta derogatorio rispetto al metodo di scelta del contraente mediante gara pubblica e si pone in contrasto con i principi generali stabiliti dal Trattato Istitutivo delle Comunità Europee a tutela della concorrenza e del mercato e a presidio della garanzia di massima trasparenza in materia di affidamento di contratti pubblici, nonché

²⁴ N. FERRANTE, Gli affidamenti “in house”, il rapporto tra l'Amministrazione e la società affidataria nella logica del “Controllo analogo”, in <http://www.altalex.com/>; Per un approfondimento sul tema si vedano C. ALBERTI, Appalti in house, concessioni in house ed esternalizzazione, in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario, 2001, 501; S. COLOMBARI, Delegazione interorganica ovvero in house providing nei servizi pubblici locali, in Foro Amministrativo C.d.S., 2004, 1136.

²⁵ Il modello contrapposto a quello dell'in house providing è il cosiddetto outsourcing o contracting out, in cui la p.a. si rivolge al privato esternalizzando l'esercizio stesso dell'attività amministrativa o, più semplicemente, il reperimento delle risorse necessarie al suo svolgimento

²⁶ Sui principi che più in generale regolano le scelte discrezionali di ogni amministrazione pubblica si veda D. CASALINI, L'organismo di diritto pubblico e l'organizzazione in house, Napoli, 2003, 281 ss.

²⁷ Nel sistema inglese il “Best Value Performance Plan” è un documento che tutti gli enti locali sono tenuti a pubblicare, al pari del bilancio di esercizio (consuntivo), e che come dice la sua denominazione rappresenta un'analisi delle performance realizzate con quelle obiettivo, messe a confronto con quelle medie del comparto.

con i principi e le norme dell'ordinamento interno in tema di imparzialità, trasparenza, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.²⁸

Per tali ragioni il legislatore nazionale, già con la prima riforma di cui all'art. 23bis del D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008, per tutelare la concorrenza e il mercato, ha favorito la privatizzazione, sia pura nell'ottica della liberalizzazione, provocando una forte restrizione del campo di azione dell'affidamento diretto senza gara.

Il ricorso al modello dell'in house providing è stato così relegato alle ipotesi eccezionali di affidamento e gestione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, con la conseguenza che le società totalmente pubbliche sono diventate un modello di governance residuale a tutto vantaggio di un mercato in cui saranno sempre più presenti operatori economici totalmente privati o misti pubblico-privato.

La successiva riforma introdotta dall'art. 15 del D.L. 135/2009, convertito in L. 166/2009, che ha novellato l'art. 23bis del D.L. 112/2008, ha poi ribadito la straordinarietà ed eccezionalità dell'affidamento diretto a società con capitale interamente pubblico, seguendo l'impostazione precedentemente intrapresa.

Infine il regolamento di cui al D.P.R. 168/2010, come sopra detto, ha introdotto ulteriori modalità per l'affidamento in house e ha stabilito il criterio economico che individua i servizi pubblici locali di rilevanza economica.

Pertanto l'affidamento in house può essere legittimo solo in presenza delle condizioni stabilite dal novellato art. 23bis del D.L. 112/2008 e dal D.P.R. 168/2010 in aggiunta a quelle già configurate dalla giurisprudenza propria dell'in house providing.

In particolare, le nuove norme prevedono che la Pubblica Amministrazione affidante debba adottare una delibera motivata (atto deliberativo dell'Ente) all'esito di una verifica sulla sussistenza di situazioni eccezionali causate da peculiari caratteristiche economiche, sociali, ambientali e morfologiche che non rendono possibile il ricorso al mercato e quindi alla gara.

Ai sensi dell'art. 2 del Regolamento, la delibera, oltre ad illustrare l'istruttoria compiuta, deve evidenziare i fallimenti del sistema concorrenziale e viceversa i benefici del mantenimento del regime di esclusività del servizio.

Tale delibera deve essere sottoposta al vaglio dell'Autorità Garante del Mercato e della Concorrenza che dovrà rilasciare un parere preventivo sull'affidamento diretto.

²⁸ In tal senso, cfr., D. CASALINI, op. cit. secondo cui la giurisprudenza comunitaria sull'in house providing rappresenta il tentativo di armonizzare i principi a tutela della concorrenza presenti nel Trattato CE, con il potere di auto-organizzazione parimenti riconosciuto alle amministrazioni pubbliche degli Stati membri.

Il parere dell'Autorità Garante si configura come obbligatorio e semi vincolante (deve essere tenuto in debita considerazione dall'Amministrazione affidante).

L'Ente locale comunque potrà discostarsi, secondo l'interpretazione prevalente, purchè fornisca idonea ed adeguata motivazione.²⁹

E' stabilito inoltre che il rilascio del predetto parere deve avvenire entro 60 giorni dalla ricezione della delibera motivata dell'Ente.

Trascorsi inutilmente tale termine vale il silenzio assenso.

Tuttavia ai sensi dell'art. 4 del Regolamento il parere dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato è obbligatorio sugli affidamenti dei servizi pubblici il cui valore economico supera la somma complessiva di €200.000,00 annui³⁰.

Una volta precisate le norme del novellato art. 23bis del D.L. 112/2008, integrate dalle disposizioni del Regolamento di cui al D.P.R. 168/2010, che marginalizzano in maniera marcata l' in house providing, l'istituto non ha però subito nel suo complesso altre significative modificazioni, per cui tale figura giuridica va definita nell'ambito dei confini segnati dapprima dalla Corte di Giustizia europea e successivamente dalla giurisprudenza interna e dal legislatore nazionale.

Le condizioni necessarie affinché si possa derogare alla gara pubblica, sono state individuate per la prima volta dalla Sentenza della Corte di Giustizia del 18 novembre 1999, c.d. "Sentenza Teckal"³¹ che le ha così indicate:

- 1) esercizio da parte dell'ente committente, sulla società affidataria, di un "controllo analogo" a quello che esercita sui propri servizi;³²
- 2) necessità che la società affidataria realizzi la "parte più importante della propria attività con l'ente committente" (o gli enti se son più di uno) che la controlla.³³

²⁹ B. GILIBERTI - L. R. PERFETTI, I. RIZZO, La disciplina dei servizi pubblici locali alla luce del D.L. 135/2009, in *Urbanistica e Appalti*, 3/2010. A. VIGNERI, op.cit.

³⁰ O. FORLENZA, Regolamento – D.P.R. 168/2010, in *Il Sole 24 ore*, Guida al Diritto, n. 44/2010.

³¹ Corte di Giustizia Europea, 18 novembre 1999, C-107/98, Teckal Srl c. Comune di Viano e Azienda Gas – Acqua Consortile (AGAC) di Reggio Emilia, in *Urbanistica e Appalti*, 2000, 227.

³² Secondo la Corte di Giustizia, il concetto di controllo analogo, sottintende l'esistenza di un rapporto assimilabile alla relazione di subordinazione gerarchica, poiché laddove sussiste una posizione di rilevante controllo gestionale e finanziario dell'ente locale sul soggetto affidatario, quest'ultimo non può essere ritenuto terzo rispetto all'ente stesso. Per un'ampia rassegna sull'evoluzione del concetto di "controllo analogo" si veda F. CARINGELLA, *Il problema dell'in house providing: un nodo non risolto dal Codice*, in R. DE NICTOLIS (a cura di) *Il nuovo Diritto Amministrativo*, Milano, 2007, 335 e ss.

³³ La ratio di tale requisito si coglie agevolmente se si considera come le regole della concorrenza risulterebbero violate nel caso di affidamento diretto di un pubblico servizio ad un'impresa che operi nel

Con tale pronuncia la Corte di Giustizia, non solo ha delineato i limiti del ricorso all'affidamento in house, ma ha implicitamente fornito la soluzione normativa dell'istituto de quo.

Per la Corte di Giustizia, infatti, nel caso di affidamento diretto del servizio, sussiste una delegazione interorganica in favore di un soggetto che pure se dotato di personalità giuridica distinta, risulta nella sostanza, come tutte le articolazioni interne classiche dell'Ente, sottoposto ad un penetrante controllo da parte dello stesso Ente.

Avverso la tesi sostenuta dalla sentenza della Corte di Giustizia sono state avanzate molteplici obiezioni relative al fatto che l'affidamento diretto del servizio si pone in contrasto in primis con il principio di concorrenza, cioè uno dei canoni principali del Trattato istitutivo della Comunità Europea.

Inoltre, è stato evidenziato che la società in house gode di una posizione di privilegio economico violando le regole della par condicio e sottraendo al libero mercato quote di contratti pubblici.

In adesione a tali valutazioni, i requisiti dell'in house providing, costituendo questo istituto un'eccezione alle regole generali del diritto comunitario, sono stati interpretati restrittivamente.³⁴

In questa direzione un contributo incisivo relativa all'individuazione del controllo analogo è stato dato dalla sentenza della Corte di Giustizia del 11 gennaio 2005 cd. "Sentenza Standt Halle"³⁵ in cui viene escluso che l'Ente conferente possa esercitare un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi nel caso di partecipazione, anche minoritaria, di un'impresa privata al capitale di una società partecipata dall'Ente locale.

mercato, che verrebbe favorita rispetto alle altre imprese che vi operano senza godere di affidamenti diretti, così alterandosi la par condicio tra imprese concorrenti. Non è, invece, così quando si tratta di organismi che non stanno sul mercato o che vi stanno in posizione del tutto trascurabile, quali, appunto, sono quelli che operano esclusivamente o quasi esclusivamente a favore degli enti pubblici che li controllano. Nell'affermare la necessità che il soggetto aggiudicatario realizzi "la parte più importante della propria attività con l'ente o con gli enti pubblici" che lo controllano, la Corte di Giustizia sembra fare riferimento tanto alle prestazioni svolte "nei confronti" dell'amministrazione controllante quanto a quelle svolte "per conto" della stessa. Sul punto, F. CARINGELLA, op. cit., 358-359 ha evidenziato che per attività svolta "nei confronti" dell'amministrazione controllante deve intendersi quella volta a soddisfare il fabbisogno dell'amministrazione e a procurare quei fattori produttivi nonché quelle risorse necessarie per l'esercizio delle competenze. L'attività svolta "per conto" dell'ente pubblico controllante, invece, consiste nello svolgimento di funzioni proprie dell'amministrazione che hanno come diretti destinatari gli utenti finali.

³⁴ S. VARONE, Note in tema di affidamenti in house e diritto comunitario, in Foro Amm. C.d.S., 2004, 2416.

³⁵ Corte di Giustizia Europea, 11 gennaio 2005, C-26/03, Stadt Halle e RPL Recyclingpark Lochau GmbH/Arbeitsgemeinschaft Thermische Restabfall-und Energieverwertungsanlage TREA Leuna in www.dirittodeiserviziipubblici.it/

Nella sentenza si chiarisce che il requisito del controllo analogo può ritenersi sussistente unicamente in presenza di una partecipazione pubblica totalitaria (capitale interamente pubblico).

Un successivo contributo è stato poi offerto dalla Corte di Giustizia con sentenza del 2005, cd. “Sentenza Parking Brixen”³⁶ ove si è affermato che “non è conforme al diritto comunitario l'attribuzione di una concessione di pubblici servizi senza svolgimento di pubblica gara qualora l'impresa concessionaria sia una società per azioni costituita mediante la trasformazione di un'azienda speciale di un'autorità pubblica, il cui capitale sociale al momento dell'attribuzione sia interamente detenuto dall'autorità pubblica concedente, il cui Consiglio di amministrazione disponga però dei più ampi poteri di ordinaria amministrazione e possa concludere autonomamente, senza l'accordo dell'assemblea dei soci, taluni negozi”.

In sintesi, la Corte di Giustizia ha sostenuto che il controllo analogo deve escludersi:

1. quando a livello Statutario è consentita la partecipazione al capitale sociale da parte di un soggetto privato;
2. quando sono attribuiti al Consiglio di Amministrazione poteri gestionali rilevanti.³⁷

In conseguenza l'in house providing, in quanto istituto finalizzato all'affidamento diretto, dopo tali pronunce comunitarie, ha cambiato volto.

E' diventato un “principio della disciplina comunitaria” con riguardo non solo agli appalti pubblici e ai servizi pubblici, ma a tutti i contratti pubblici e, in genere, all'attività di rilevanza economica quando è oggetto di contratto da stipulare con una pubblica amministrazione.

L'ottica comunitaria spostava l'in house providing da modello organizzativo dell'Amministrazione a esigenza di tutela della concorrenza.

Il che equivaleva a dire che l'autonomia organizzativa non può arrivare a ledere il principio di concorrenza, poiché tali condizioni non sono richieste in via alternativa, ma anzi devono necessariamente concorrere.³⁸

³⁶ Corte di Giustizia Europea, 13 ottobre 2005, c-458/03, Parking Brixen GmbH contro Gemeinde Brixen, Stadtwerke Brixen AG in www.dirittodeiservizipubblici.it.

³⁷ R. URSI, La Corte di giustizia stabilisce i requisiti del controllo sulle società in house, in *Il Foro italiano*, 2006, IV Col. 79 – 82.

³⁸ M. CHIAPPETTA, L'in house providing alla luce della recente giurisprudenza comunitaria, in www.lexitalia.it, n.4, 2006; C. VOLPE, In house providing, Corte di Giustizia, Consiglio di Stato e Legislatore Nazionale, un caso di convergenze parallele, in *Urbanistica e Appalti*, 2008, 1401.

Successivamente, nella sentenza del 19 aprile 2007, la Corte di Giustizia è tornata nuovamente sulla questione con la sentenza Tragsa (causa C-295/05), indicando come elemento sintomatico della sussistenza del rapporto in house la circostanza che il soggetto affidatario non goda di alcun margine di libertà né relativamente alle modalità di esecuzione degli incarichi conferiti, né con riguardo alle tariffe da applicare alle prestazioni.

Inoltre, il giudice comunitario ha affermato due importanti principi ai fini della definizione delle condizioni che legittimano l'affidamento in house.

Con il primo, viene precisato che costituisce elemento rilevante ai fini della sussistenza del c.d. "controllo analogo" la possibilità per l'Ente committente di esercitare una serie di facoltà che si sostanziano: nella nomina degli organi direttivi della società affidataria, nella determinazione delle spese di funzionamento di detta società e nello svolgimento di una serie di verifiche sull'attività sociale.

Con il secondo principio viene invece precisata l'incidenza dell'eventuale partecipazione di soggetti privati al capitale della società, chiarendo che qualora al momento dell'affidamento in house non vi sia un'effettiva partecipazione alla società di soggetti privati, ma sussista solo la possibilità che tale evenienza possa verificarsi in futuro, ciò non costituisce elemento sufficiente per escludere l'esistenza di un controllo analogo.³⁹

Da ultimo, con la sentenza del 10 settembre 2009 (causa C-573/07), il Giudice comunitario ha affermato che il controllo esercitato dagli Enti azionisti sulla società affidataria può essere considerato analogo a quello esercitato sui propri servizi quando l'attività della società sia espletata limitatamente al territorio di tali Enti e, fondamentalmente, a beneficio di questi, nonché quando tramite organi statutari composti da rappresentanti degli Enti stessi, questi ultimi esercitino una influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni importanti della società.

Anche la giurisprudenza amministrativa nazionale, sulla base delle indicazioni e degli orientamenti espressi a livello comunitario, ha esplicitato le condizioni affinché il controllo esercitato dalle Amministrazioni aggiudicatrici sulle società affidatarie pubbliche presenti le caratteristiche richieste.⁴⁰

La sesta sezione del Consiglio di Stato nella sentenza n. 168/05 ha ritenuto che il controllo analogo si perfeziona allorquando tra Amministrazione e società sussista "un rapporto

³⁹Corte di Giustizia Europea, 17 luglio 2008, c-371/05, Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica Italiana in Foro Amministrativo CDS, 2008, 7-8, 1960.

⁴⁰F. GAVERINI, Alle radici dell'in house providing: la giustizia amministrativa italiana si rimette alla Corte di Giustizia CE, in Foro Amm. TAR, 2004, 3123; G. SCIULLO, La procedura di affidamento dei servizi pubblici locali tra disciplina interna e principi comunitari, in www.lexitalia.it, n.12, 2003

equivalente, ai fini degli effetti pratici, ad una relazione di subordinazione gerarchica; tale situazione si verifica quando sussiste un controllo gestionale e finanziario stringente dell'ente pubblico sull'ente societario".⁴¹

Il TAR Campania, in una decisione coeva (Sez. I, Sent. n. 2784/2005) ha, altresì, chiarito che "il soggetto gestore deve sostanzialmente essere configurato come una sorta di longa manus dell'affidante, pur conservando natura distinta e autonoma rispetto all'apparato organizzativo dell'ente: deve, in altri termini, determinarsi una sorta di "amministrazione indiretta", nella quale la gestione del servizio, in un certo senso, resta saldamente nelle mani dell'ente concedente, attraverso un controllo assoluto sulla attività della società affidataria la quale, a sua volta, è istituzionalmente destinata in modo assorbente ad operare in favore di questo ... Si deve dunque verificare se i rapporti organizzativi e funzionali tra Ente e società a capitale pubblico siano tali da realizzare in concreto questa assimilazione e tale indagine dovrà incentrarsi sull'esame dell'atto costitutivo e dello statuto della società".⁴²

Nello stesso senso si sono espressi il TAR Friuli Venezia Giulia, (Sent. 15 luglio 2005 n. 634)⁴³, ed il TAR Sardegna (Sent. 2 agosto 2005 n. 1729)⁴⁴, i quali hanno affermato che può ritenersi raggiunto l'obiettivo del controllo qualora esista "una forma penetrante di controllo, che investe non solo gli atti di gestione straordinaria, ma anche, in parte rilevante, la gestione ordinaria e gli organi stessi" della società.

In definitiva, ai sensi della richiamata giurisprudenza, il controllo analogo sulla società pubblica affidataria del servizio può ritenersi garantito dalla previsione, espressa nell'atto costitutivo e nello statuto della società, di stringenti poteri di controllo finanziario e gestionale a favore dell'Amministrazione aggiudicatrice.

Il controllo deve riguardare le attività fondamentali e di straordinaria amministrazione, nonchè il perseguimento degli obiettivi di interesse pubblico assegnati e gli organi della società.⁴⁵

Il Consiglio di Stato (Sez. V, Sent. 30.08.2006 n. 5072), ha statuito, inoltre, che "lo statuto della società non deve consentire che una quota del capitale sociale, , anche minoritaria, possa essere alienata a soggetti privati".⁴⁶

⁴¹ Consiglio di Stato, Sez VI, 25 gennaio 2005, n. 168, in *Il Sole 24 Ore, Diritto e Pratica Amministrativa*, 2007, 1, p.

⁴² TAR Campania, Sez. I, 30 marzo 2005, n. 2784 in *Foro Amministrativo TAR*, 2005, 4, 1154 ss., con nota di O.M. Calsolaro.

⁴³ TAR Friuli Venezia Giulia, 15 luglio 2005, n. 634 in *Foro Amministrativo TAR*, 2005, 7/8, 2355.

⁴⁴ TAR Sardegna, 2 agosto 2005, n. 1729, in *Foro Amministrativo TAR*, 2005, 7/8, 2618.

⁴⁵ N. FERRANTE, *Gli affidamenti "in house": il rapporto tra l'Amministrazione e la Società affidataria nella logica del "Controllo analogo"*, in www.altalex.com.

⁴⁶ Consiglio di Stato, Sez. V, 30 agosto 2006 n. 5072, in *Il Sole 24 Ore, Diritto e Pratica Amministrativa*, 2006, 1,12, annotata da M. ATELLI.

Lo stesso Consiglio di Stato, (in nota Sez. VI, Sent. 03.04.2007 n. 1514) ha, inoltre, precisato che “il consiglio di amministrazione della società non deve avere rilevanti poteri gestionali e all'Ente pubblico controllante deve essere consentito esercitare poteri maggiori rispetto a quelli che il diritto societario riconosce normalmente alla maggioranza sociale”.⁴⁷

In sostanza si ritiene che per il controllo societario totalitario non basta la sola ricorrenza dei presupposti dell' in house, ma occorre anche un'influenza determinante da parte del socio pubblico, sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni importanti.

Ne consegue che l'in House esclude la terzietà, poiché l'affidamento avviene a favore di un soggetto il quale, pur dotato di autonoma personalità giuridica, si trova in condizioni di soggezione nei confronti dell'ente affidante che è in grado di determinarne le scelte.

Il Consiglio di Giustizia Amministrativa della Regione Siciliana, con Sent. 04.09.2007 n. 719, nel recepire gli argomenti e le indicazioni sopra riportate, ha più precisamente indicato gli elementi da cui desumere la sussistenza di un controllo analogo effettivo e non solo formale o apparente.

Essi sono:

- a) il controllo del bilancio;
- b) il controllo sulla qualità dell'amministrazione;
- c) la spettanza di poteri ispettivi diretti e concreti;
- d) la totale dipendenza dell'affidatario diretto in tema di strategie e politiche aziendali.⁴⁸

Infine, con riferimento ai limiti in cui è consentito l'affidamento in house da parte di una pluralità di Enti pubblici a favore di un'unica società dagli stessi partecipata, il Consiglio di Stato con la sentenza n. 1365 del 2009 (inserirne in nota per esteso), si è espresso nel senso che l'affidamento del servizio è ammesso anche quando il controllo viene messo in atto da uno degli enti che detiene una quota minoritaria del capitale sociale.

Il Consiglio di Stato a tal proposito richiama una pronuncia della Corte di giustizia (Sent. 13.11.2008 causa C - 324 - 07), la quale ha fissato due principi importanti entrambi rilevanti ai fini di delimitare il corretto campo di operatività degli affidamenti in house a favore di una società interamente pubblica e partecipata da una pluralità di Enti.

Il primo è che la presenza nell'ambito delle società di un organo statutario composto da rappresentanti dei soci Enti pubblici, costituisce elemento idoneo a configurare la sussistenza di un controllo analogo da parte dei secondi (Enti) sulle prime (società).

⁴⁷ Consiglio di Stato, Sez. VI, 3 aprile 2007, n. 1514, in Rivista Giuridica dell'Edilizia 2007, 4-5, 1432.

⁴⁸ C. TESSAROLO, Diritto dei servizi Pubblici, 2007.

L'altro principio è che il controllo in questione deve essere effettivo, ma non è necessario che esso sia esercitato in forma individuale, potendo invece ammettersi anche un controllo che si esprima in forma congiunta.

In sostanza non è richiesto ai fini della configurabilità del controllo analogo rispetto ad una società partecipata da più Enti pubblici, che ogni singolo Ente eserciti tale controllo in via individuale, essendo anche consentito che esso si realizzi attraverso modalità collettive che vedono cioè la partecipazione congiunta di tutti gli enti pubblici/soci.

I requisiti del controllo analogo non sottendono una logica "dominica", rilevando piuttosto una dimensione "funzionale".

Detto controllo non presuppone necessariamente che i soci pubblici abbiano una piena disponibilità della governance societaria, essendo sufficiente che riescano ad incidere in maniera appunto "funzionale" sull'attività delle società.⁴⁹

Infine l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, in considerazione del fatto che l'in house rappresenta non solo un modello di organizzazione dell'Amministrazione ma costituisce un'eccezione alle regole generali del diritto comunitario di tutela della concorrenza e del mercato, che richiedono la previa gara, con nota n. 39239 del 04.08.2008, ha manifestato "l'esigenza di un uso corretto e circoscritto dell'istituto dell'affidamento in house"⁵⁰.

L'in house providing è stato, come sopra precisato, poi recepito dalla legislazione nazionale.⁵¹

Introdotta con l'art. 113 del TUIL 167/2000 e novellata con l'art. 23bis del D.L. 112/2008 e ss.mm.ii, integrata dal D.P.R. 168/2010, l'istituto oggi rappresenta una forma eccezionale di affidamento caratterizzata dalla coesistenza dei seguenti requisiti: 1. capitale interamente pubblico; 2. controllo sulla società da parte dell'Ente pubblico proprietario, analogo a quello esercitato sui propri servizi; 3. attività della società svolta prevalentemente per l'Ente pubblico proprietario.

Tali requisiti sono richiesti se trattasi di affidamento di servizi pubblici locali di rilevanza economica secondo il criterio stabilito dal Regolamento di cui al D.P.R. 168/2010 (valore superiore a €200.000,00 annui).

⁴⁹ Consiglio di Stato, 9 marzo 2009, n. 1365, in *Il Sole 24 Ore*, Edilizia e Territorio, 2009,15, 19, con commento a cura di R. MANGANI.

⁵⁰ Autorità Garante della concorrenza e del mercato, nota n. 39239 del 4 agosto 2008, in www.senato.it

⁵¹ Supra paragrafi 1 e 2 - A. ANNIBALI, *Gli affidamenti in house: dal diritto comunitario ai servizi pubblici locali*, in www.lexitalia.it, n. 12, 2003; E. CASETTA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, VII^a edizione, Giuffrè, Milano, 2005; M. PELLINGRA CONTINO, *Uno sguardo di insieme alla liberalizzazione dei servizi di interesse economico generale tra disciplina nazionale e normativa comunitaria*, in www.giustamm.it, pubblicato il 06/04/2009.

4. La società mista

Il fenomeno delle società miste (ossia quelle non interamente possedute dall'ente pubblico, ma a capitale misto pubblico/privato) rientra nel concetto di partenariato pubblico privato⁵² (PPP) e si riferisce in generale a “forme di cooperazione tra le autorità pubbliche e il mondo delle imprese che mirano a garantire il finanziamento, la costruzione, il rinnovamento, la gestione o la manutenzione di un'infrastruttura o la fornitura di un servizio”.

La questione della possibilità di affidare direttamente il servizio a società miste, allorquando le esigenze di tutela della concorrenza siano state rispettate mediante esperimento della pubblica gara indetta per l'individuazione del partner privato, ha trovato in giurisprudenza soluzioni non univoche.⁵³

Ad atteggiamenti di totale chiusura nei confronti della possibilità di affidare direttamente a società miste la gestione dei servizi senza l'esperimento di una specifica gara, diversa e

⁵² Commissione UE, Libro Verde relativo ai Partenariati pubblico-privati ed al diritto comunitario degli appalti pubblici e delle concessioni, 30 aprile 2004, COM (2004) 327, in www.europa.eu.int/documents/comm/index_it.htm, par. 1, nella parte in cui si dice: “ Il tema dei partenariati pubblico-privati non è definito a livello comunitario. Questo termine si riferisce in generale a forme di cooperazione tra le autorità pubbliche ed il mondo delle imprese che mirano a garantire il finanziamento, la costruzione, il rinnovamento, la gestione o la manutenzione di un'infrastruttura o la fornitura di un servizio. I seguenti elementi caratterizzano normalmente le operazioni di PPP:

- a) La durata relativamente lunga della collaborazione, che implica una cooperazione tra il partner pubblico ed il partner privato in relazione a vari aspetti di un progetto da realizzare.
- b) La modalità di finanziamento del progetto, garantito da parte dal settore privato, talvolta tramite relazioni complesse tra diversi soggetti. Spesso, tuttavia, quote di finanziamento pubblico, a volte assai notevoli, possono aggiungersi ai finanziamenti privati.
- c) Il ruolo importante dell'operatore economico, che partecipa a varie fasi del progetto (progettazione, realizzazione, attuazione, finanziamento). Il partner pubblico si concentra principalmente sulla definizione degli obiettivi da raggiungere in termini d'interesse pubblico, di qualità dei servizi offerti, di politica dei prezzi, e garantisce il controllo del rispetto di questi obiettivi.
- d) La ripartizione dei rischi tra il partner pubblico ed il partner privato, sul quale sono trasferiti rischi di solito a carico del settore pubblico. I PPP non implicano tuttavia necessariamente che il partner privato si assuma tutti i rischi, o la parte più rilevante dei rischi legati all'operazione. La ripartizione precisa dei rischi si effettua caso per caso, in funzione della capacità delle parti in questione di valutare, controllare e gestire gli stessi.

Nel corso dell'ultimo decennio, il fenomeno dei PPP si è sviluppato in molti settori rientranti nella sfera pubblica. L'aumento del ricorso a operazioni di PPP è riconducibile a vari fattori. In presenza delle restrizioni di bilancio cui gli Stati membri devono fare fronte, esso risponde alla necessità di assicurare il contributo di finanziamenti privati al settore pubblico. Inoltre, il fenomeno è spiegabile anche con la volontà di beneficiare maggiormente del "know-how" e dei metodi di funzionamento del settore privato nel quadro della vita pubblica. Lo sviluppo dei PPP va d'altronde inquadrato nell'evoluzione più generale del ruolo dello Stato nella sfera economica, che passa da un ruolo d'operatore diretto ad un ruolo d'organizzatore, di regolatore e di controllore”.

⁵³ M. GIOVANNELLI, Divieto di affidamento di servizi pubblici senza gara a società mista e ulteriore restrizione dell'in house providing, 2006, 157.

successiva rispetto a quella necessaria all'individuazione del socio privato di minoranza, si è contrapposta la tesi secondo cui la società mista a prevalente partecipazione pubblica può essere sempre affidataria diretta dei servizi alla sola condizione che la scelta del contraente privato sia avvenuta mediante trasparenti procedure selettive.⁵⁴

In particolare occorre ricordare che la Corte di Giustizia europea⁵⁵ in un primo momento aveva affermato che si pregiudica il principio della concreta e libera concorrenza e si viene a determinare una contraddizione rispetto all'uguaglianza di trattamento degli interessati, nel caso in cui si attui la diretta assegnazione di un appalto pubblico ad una società mista pubblico-privata.

Ciò in quanto si riteneva che le imprese che partecipano alla società mista vengono ad acquisire una posizione di privilegio rispetto agli altri possibili concorrenti.⁵⁶

Secondo parte della giurisprudenza nazionale⁵⁷ la costituzione di una società mista, con scelta del socio privato a seguito di gara, non esimeva dalla effettuazione di una seconda gara per l'affidamento del servizio.

Risultava necessario per tale giurisprudenza che, dopo la gara per l'acquisizione del servizio, la società ne affronti una seconda, alla quale possono partecipare tutti i soggetti interessati in possesso dei relativi requisiti, operanti nel settore.⁵⁸

Altra giurisprudenza⁵⁹ riteneva, invece, priva di qualsivoglia utilità per l'Ente locale la costituzione (a seguito di procedura ad evidenza pubblica) della società mista a capitale pubblico maggioritario quando al citato Ente non è consentito commissionarle in via diretta quelli che sono i servizi pubblici di propria spettanza.

Infatti se manca tale possibilità la costituzione della società mista non presenta alcuna utilità pratica in quanto la successiva procedura ad evidenza pubblica volta all'affidamento dei servizi configurerebbe una mera reiterazione di un procedimento già svoltosi.

In proposito il Consiglio di Stato, con Parere del 18 aprile 2007 n. 456⁶⁰, dopo avere esaminato il percorso della giurisprudenza comunitaria e nazionale e dopo aver precisato che la figura della

⁵⁴ A. COLAVECCHIO, Gli affidamenti in house a future società miste, in www.giustamm.it, n.3, 2005

⁵⁵ Corte di Giustizia Europea, sez. I, 11 gennaio 2005 n. 26, in *Foro Amministrativo TAR*, 2005, 665, annotata da E. SCOTTI.

⁵⁶ R. DE NICTOLIS, La Corte CE si pronuncia in tema di tutela della trattativa privata, negli affidamenti in house e a società mista, in *Urbanistica e Appalti*, 3/2005, 308. E. SCOTTI, Le società miste tra in house providing e partenariato pubblico privato: osservazioni a margine di una recente pronuncia della Corte di Giustizia, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2005, 670.

⁵⁷ C.G.R.S., 27 ottobre 2006 n. 589,.

⁵⁸ C. TESSAROLO, *Diritto dei servizi Pubblici*, 2006.

⁵⁹ Consiglio di Stato, sez. V, 3 febbraio 2005 n. 272, in *Il Sole 24 Ore*, Guida Al Diritto, 2006, 47, 92, annotata da G. Squaglia.

⁶⁰ Consiglio di Stato, sez. II, 18 aprile 2007, n. 456, in *Il Foro Italiano*, 2007, 12, 611

società mista non rientra tra gli affidamenti in house perché non si rinvergono in essa i requisiti della delegazione interorganica e del controllo analogo, ha affermato che la sola condizione della scelta del socio privato attraverso procedure ad evidenza pubblica non giustifica la possibilità di affidamento diretto alle società miste, ma che il ricorso alla figura della società mista è ammissibile nel caso in cui essa non dirsi beneficiaria di un “affidamento diretto”, bensì la modalità organizzativa con la quale l’Amministrazione provvede, con gara, all’affidamento al “socio operativo” della società il quale concorre materialmente allo svolgimento del servizio pubblico o di fasi dello stesso.

Il che vuol dire che la gara con cui si effettua la scelta del socio definisce anche l'affidamento del servizio operativo.

Tuttavia terminato il periodo di affidamento, si dovrà procedere poi ad una nuova selezione del socio privato per evitare che lo stesso divenga “socio stabile” della società mista.⁶¹

Per le società miste la soluzione della loro legittimità andava quindi trovata o nella doppia gara (prima per la scelta del socio e poi per l’affidamento del servizio alla società) oppure nel modello delineato dalla Sezione Seconda del Consiglio di Stato con il Parere n. 456/07.

In merito la Commissione Europea, con Comunicazione Interpretativa del 05.02.2008⁶² “sull’applicazione del diritto comunitario degli appalti pubblici e delle concessioni ai partenariati pubblico-privati istituzionalizzati (PPPI)” si pronunciava nel senso che si può procedere contestualmente all’affidamento diretto dell’appalto se il socio privato è scelto attraverso procedure ad evidenza pubblica e sempre che l’appalto rientri specificamente nell’oggetto sociale della società mista, per il cui affidamento l’identificazione del soggetto privato avviene attraverso una selezione competitiva pubblica e secondo criteri non discriminatori e trasparenti.

Ma, quanto ritenuto dalla Commissione non assumeva il contenuto di un principio della disciplina comunitaria né aveva valore interpretativo, poiché l’interpretazione del Diritto Comunitario spettava in ultima istanza alla Corte di Giustizia (come precisato dalla medesima Commissione nella detta comunicazione).

⁶¹Secondo tale impostazione, “l’esistenza di una gara che conferisca, di fatto, al socio privato l’affidamento sostanziale del servizio svolto dalla società mista consente di ricondurre l’ipotesi in questione a quel legittimo fenomeno di “partenariato pubblico-privato”(PPP)”. Avverso tale ultima riconduzione si veda S. ROSTAGNO, Società miste: la via del Consiglio di Stato fra modello in house e partenariato pubblico-privato, in www.giustamm.it

⁶² Comunicazione interpretativa della Commissione in data 5 febbraio 2008 “sull’applicazione del diritto comunitario degli appalti pubblici e delle concessioni ai partenariati pubblico-privati istituzionalizzati (PPPI)”, pubblicata nella G.U.C.E. 12 aprile 2008, C 91/4.

Inoltre il Consiglio di Stato⁶³ non ha colto l'occasione, neanche questa volta, per intervenire nell'evoluzione giurisprudenziale nazionale in ordine alla possibilità per l'Amministrazione Pubblica di avvalersi dello strumento della società mista quale modello organizzativo per l'espletamento dei compiti ad essa demandati.

Anzitutto, i giudici della sesta Sezione hanno posto l'accento, richiamando il [parere n. 456/2007](#), sulla differenza tra la società in house e la società mista, evidenziando come la prima agisce come una sorta di longa manus dell'Amministrazione in ragione sia del controllo che questa esercita sulla società in house (che si configura come analogo a quello esercitato sui propri servizi) che della destinazione prevalente dell'attività dell'ente in house in favore della stessa Amministrazione, mentre la diversa figura della società mista a capitale pubblico maggioritario, il cui socio privato sia stato scelto con una procedura ad evidenza pubblica, presuppone la creazione di nuovo modello organizzativo risultante dalla convergenza degli interessi pubblici e privati.

Inoltre, i giudici di Palazzo Spada nella predetta sentenza (n. 1555/2009) hanno ribadito la possibilità di un diretto affidamento del pubblico appalto ad una società mista costituita per una specifica missione attraverso un'unica gara finalizzata sia alla scelta del socio privato che allo stesso affidamento dell'attività da svolgere, puntualizzando che, nell'ambito di una procedura ad evidenza pubblica per la scelta del socio privato e per l'affidamento dei servizi, la lex specialis di gara possa prevedere l'eventualità di ulteriori affidamenti.

Secondo tali giudici, infatti, un tale ulteriore affidamento troverebbe giustificazione nella considerevole durata del rapporto, visto che sarebbe difficile ipotizzare che l'Amministrazione possa ricorrere al modello organizzativo in questione per periodi di tempo assai limitati, tenuto anche conto dell'eventuale complessità dei compiti affidati ab origine.

Questo innovativo assunto trovava sostegno, sempre ad avviso del Collegio, nella suddetta Comunicazione interpretativa della Commissione europea del 5 febbraio 2008 (C 6661/2007) che, oltre ad avvalorare l'impraticabilità di una doppia procedura (la prima per la selezione del partner privato del PPPI e la seconda per l'aggiudicazione dell'appalto pubblico o della concessione all'entità a capitale misto) ha, peraltro, stabilito che, nel rispetto del principio della concorrenza, è necessario che nella documentazione di gara sia espressamente prevista la possibilità di rinnovo o di una modifica dell'appalto pubblico o della concessione affidata ad una società ad economia mista e che sia chiaramente specificata la possibilità di assegnazione di nuovi compiti.

⁶³ Consiglio di Stato, sez. VI, 16 marzo 2009, n. 1555, in www.altalex.com, con nota di F. De Santis.

La Commissione europea, quindi, riguardo alla fase posteriore alla costituzione di un PPPI, ha ritenuto ammissibili specificazioni e modificazioni successive alla gara, anche rispetto a quanto previsto nella *lex specialis*, a condizione, però, che l'autorità aggiudicatrice indicasse, nel bando di gara o nel capitolato d'oneri, tale possibilità di adeguamento, al fine di darne completa conoscenza a tutte le imprese interessate alla gara facendo in modo, quindi, che tutte fossero in condizione di parità al momento della formulazione dell'offerta.

Finalmente la predetta impostazione del Consiglio di Stato, condivisa anche dalla Commissione europea, ha trovato il conforto della Corte di giustizia europea (Sez. III 15 ottobre 2009, C-196/2008), la quale, mostrando un particolare favore nei confronti del Partenariato pubblico e privato, ha ribadito la conformità all'ordinamento comunitario dell'affidamento di un servizio pubblico in favore di una società mista a condizione che "la scelta di un socio economico privato e l'aggiudicazione della concessione alla società a capitale misto da istituire a tale scopo" siano avvenuti contestualmente nel medesimo atto (c.d. a doppio oggetto).

Il legislatore nazionale ha quindi recepito le conclusioni cui sono giunte la giurisprudenza interna e quella comunitaria.

La regola in base alla quale la scelta del socio deve avvenire con gara che abbia ad oggetto, oltre alle sue qualità anche e al contempo l'attribuzione dei compiti operativi connessi alla gestione del servizio è stata codificata ad opera dell'art. 15 del D.L. n. 135/2009 che ha novellato l'art. 23bis del D.L. 112/2008, il quale ha anche previsto che al socio privato debba essere attribuita una partecipazione non inferiore al 40%.⁶⁴

Per la verità il testo originario dell'art. 23bis (prima della novella dell'art. 15 del D.L. 135/2009) sul punto era piuttosto lacunosa, ciononostante il ricorso alla società mista era ammissibile, in via interpretativa, in base all'art. 113 del TUEL 267/2000 (suddetto parere del Consiglio di Stato n. 456/2007).⁶⁵

L'intervento normativo chiarificatore è arrivato con la novella di cui all'art. 15 del D.L. 135/2009, che ha configurato la società mista come forma ordinaria di affidamento posta sullo stesso piano della procedura ad evidenza pubblica.⁶⁶

Il Regolamento di cui al D.P.R. 168/2010 ha previsto poi che il bando di gara con la lettera di invito deve contenere i criteri di valutazione delle offerte, la decadenza dell'affidamento, ove gli specifici compiti operativi non siano svolti per tutta la durata del servizio, nonché i criteri di liquidazione del socio alla cessazione della gestione.

⁶⁴ Sulla legislazione nazionale, cfr., supra paragrafo n. 2.

⁶⁵ Infatti l'art. 113 del TUEL risultava abrogato solo per le disposizioni incompatibili con l'art. 23bis del D.L. 112/2008. Cfr., supra, paragrafo n. 2.

⁶⁶ Infra, paragrafo n. 7.

5. La partecipazione della società mista a gare pubbliche

La sentenza del TAR Calabria riconosce alla società mista, come sopra chiarito,⁶⁷ la possibilità, insita nella norma stessa dell'art. 23bis, comma2, lettera b), del D.L. 112/2008 e ss.mm.ii., di partecipare a gare pubbliche e di acquisire ulteriori servizi ovvero in ambiti territoriali diversi rispetto a quelli gestiti in regime di affidamento diretto.

Tuttavia tale riconoscimento non può verificarsi in tutte le ipotesi di società mista.

In proposito, è necessario distinguere il caso in cui il socio della società mista non sia stato scelto mediante procedura ad evidenza pubblica dal caso in cui lo stesso sia stato selezionato con procedura ad evidenza pubblica, ma tale selezione non ha avuto ad oggetto anche l'attribuzione di compiti operativi connessi alla gestione del servizio, nonché dal caso in cui la gara abbia avuto ad oggetto al contempo la qualità di socio e l'attribuzione di compiti operativi.

Per il TAR, la fattispecie esaminata rientra a pieno titolo nella terza ipotesi, contemplata dal comma 2, lettera b), dell'art. 23bis della L. 112/2008 e ss.mm.ii., che configura la società mista con la predetta possibilità di acquisire ulteriori servizi oltre quelli di cui risulti già affidataria.

Tale interpretazione non può che essere condivisa.

Tuttavia, prima di soffermarci sulle ragioni che hanno indotto il TAR a proporre questa soluzione, è opportuno svolgere alcune precisazioni in ordine al divieto di partecipazione a gare per acquisire servizi pubblici ulteriori o ambiti territoriali diversi.

Il divieto, già previsto dal comma 6 dell'art. 113 del TUEL per le società con affidamento diretto è stato ribadito, ma in maniera più chiara e completa, dall'art. 23bis, comma 9 del D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008, nel testo novellato dall'art. 15 della L. 166/2009.

In particolare la norma esclude la possibilità per gli affidatari diretti di acquisire la gestione di servizi ulteriori ovvero in ambiti territoriali diversi “nonché” di svolgere servizio o attività per altri enti pubblici o privati, né direttamente, né tramite loro controllanti o altre società che siano da essi controllate o partecipate, né partecipando a gare”.

Inoltre la nuova norma introdotta dall'art. 15 della L. 166/2009, amplia l'ambito di applicazione del divieto rispetto all'originaria previsione dell'art. 113 del TUEL precludendo agli affidatari diretti il mercato delle commesse pubbliche e private.

⁶⁷ Supra, paragrafo n. 1.

Infatti il divieto esclude non solo la gestione di ulteriori servizi pubblici o in ambiti territoriali diversi, ma esclude anche lo svolgimento di attività o servizi resi per altri enti pubblici o per soggetti privati.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione, il divieto poi opera:

- a) nei confronti dei soggetti cui è affidata la gestione delle reti, degli impianti e delle altre dotazioni patrimoniali, qualora separata dall'attività di erogazione dei servizi;
- b) nei confronti delle società affidatarie dirette dei servizi pubblici locali, delle loro controllate, controllanti e controllate da un medesimo controllante.

A ben vedere, quindi, il divieto comporta la totale esclusione dal mercato della società in house, quale affidataria diretta, organismo interno dell'Ente pubblico, che può gestire il servizio pubblico sia pure occasionalmente, nonché esclude dal mercato anche la società mista allorché gestisca il servizio pubblico come affidataria diretta, senza essere passata per le regole dell'evidenza pubblica, cioè in difformità del modello organizzativo previsto dall'art. 23bis, comma 2, lettera b), del D.L. 133/2008 e ss.mm.ii.

Infine, le nuove disposizioni ripropongono l'originaria versione dell'art. 23bis, secondo cui il divieto non si applica alle società quotate in mercati regolamentati.

Il che comporta che le società quotate e le loro controllate, che sono affidatarie di servizi pubblici senza gara, possono acquisire (direttamente o indirettamente) la gestione di servizi ulteriori o in ambiti territoriali diversi sia partecipando a gare sia acquisendo direttamente servizi o attività per altri Enti pubblici o per soggetti privati⁶⁸.

Ciò premesso, va precisato che l'art. 23bis, nel testo novellato, assoggetta al divieto le società che gestiscono servizi pubblici locali "in virtù di un affidamento diretto, di una procedura non ad evidenza pubblica ovvero ai sensi del comma 2, lettera b), dell'art. 23bis del D.L. 112/2008.

In quest'ultimo caso si fa riferimento alla società mista, ma nel senso di includere solo la società mista costituita a seguito di una procedura di gara non ad evidenza pubblica.

Infatti, la norma dell'art. 23bis considera come destinatari del divieto i soggetti affidatari diretti, cioè coloro che sono tali a seguito di procedura non ad evidenza pubblica.

Ma, come già chiarito, la società mista può assumere tre diversi modelli organizzativi, due dei quali possono ritenersi equivalenti alla procedura non ad evidenza pubblica, (il socio non è stato scelto con procedura ad evidenza pubblica ovvero se scelto con procedura ad evidenza

⁶⁸ C. DE VINCENTI, I servizi pubblici locali del Decreto Legge n. 135 del settembre 2009, in www.astridonline.it, secondo cui si tratta di un privilegio eccessivo in quanto determina la violazione del principio di parità nelle competizioni per l'assegnazione dei servizi.

pubblica, la selezione non ha riguardato anche l'attribuzione dei compiti operativi connessi al servizio pubblico), mentre il terzo modello risulta equivalente alla procedura ad evidenza pubblica (la gara ha avuto ad oggetto al contempo la qualità di socio e l'attribuzione di compiti operativi).

Ora, se si considerano le tre forme di società mista (con o senza evidenza pubblica) e si tiene conto che il divieto è contemplato nei confronti dei soggetti affidatari con procedura non ad evidenza pubblica, la novella, introdotta dall'art. 15 della L. 166/2009, va interpretata (ed è questa la tesi sostenuta dal TAR) nel senso che la società mista incorre nel divieto soltanto se ha ottenuto la gestione in forma diversa da una procedura ad evidenza pubblica ovvero in forma diversa da quella prevista dalla lettera b) del comma 2, dell'art. 23 bis (perché quest'ultima è una forma organizzativa fondata sull'evidenza pubblica).

Precisa il TAR che "va preferita l'interpretazione della disposizione – pure consentita dalla sua lettura – nel senso che il divieto in parola si applica solamente alle società che già gestiscono servizi pubblici locali a seguito di procedura non ad evidenza pubblica, con la precisazione che rientrano nel concetto di evidenza pubblica ("ovvero") anche le forme previste dal comma 2, lettera b), dell'art. 23bis".

Il che significa che il divieto opera se vi è equivalenza tra società mista e procedura non ad evidenza pubblica, mentre invece non opera se vi è equivalenza tra società mista e gara pubblica.

Ne consegue che l'affidamento mediante gara e l'affidamento a società mista sono modelli organizzativi sostanzialmente equivalenti e, quindi, conformi ai principi del mercato e della concorrenza.

Da tale equivalenza deriva poi il riconoscimento, in base al diritto comunitario, della legittimità degli affidamenti in favore delle società miste, cui è pervenuta sia la giurisprudenza nazionale che la Corte di Giustizia Europea.

Risulta ormai superato il contrasto di opinioni tra una parte della giurisprudenza che affermava che la scelta del socio privato con procedura ad evidenza pubblica rendeva di per sé legittimo l'affidamento diretto alla società mista⁶⁹, e altre decisioni nelle quali si sosteneva che l'affidamento diretto in favore di una società mista rappresenta una forma di affidamento in house non conforme ai principi comunitari (mancando il controllo analogo per la presenza del socio privato), onde l'Amministrazione era tenuta ad espletare due distinte gare: l'una per la scelta del socio privato; l'altra per l'affidamento del servizio⁷⁰.

⁶⁹ Consiglio di Stato, Sez. V, 18 settembre 2007, n. 4862.

⁷⁰ Corte di Giustizia 27 ottobre 2006, n. 589; TAR Calabria, 7 novembre 2008, n. 579.

In particolare, la giurisprudenza nazionale riconosce unanimemente la tesi secondo cui l'affidamento a società miste è legittimo laddove la gara per la scelta del socio privato abbia ad oggetto anche il servizio da affidare alla istituenda società e laddove sia previsto il rinnovo della procedura di selezione alla scadenza del periodo di affidamento, allo scopo di evitare che il partner privato diventi un socio stabile⁷¹.

Ma lo stesso riconoscimento è arrivato anche dalla Corte di Giustizia europea che ha affermato la conformità all'ordinamento comunitario dell'affidamento del servizio pubblico a favore della società mista purché siano avvenuti in uno stesso atto "la scelta del socio economico privato e l'aggiudicazione della concessione alla società a capitale misto da istituire a tale scopo"⁷².

Infine la regola, in base alla quale la scelta del socio privato deve avvenire con gara che abbia ad oggetto anche e contestualmente l'attribuzione dei compiti operativi connessi alla gestione del servizio, è stata codificata ad opera dell'art. 23bis, comma 2, lettera b), del D.L. 112/2008 e ss.mm.ii., che ha pure previsto che al socio privato debba essere attribuita una partecipazione non inferiore al 40%.

Ai sensi dell'art. 23bis, il conferimento della gestione alla società mista, costituita con le modalità ivi stabilite, avviene quindi in alternativa al conferimento mediante procedura con gara ad evidenza pubblica.

Società mista e procedura competitiva ad evidenza pubblica sono quindi poste sullo stesso piano.

Pertanto, allo stesso modo dei soggetti affidatari di servizi pubblici a seguito di gara, le società miste costituite ai sensi del citato art. 23 bis, comma 2, lettera b), sono fondate sull'evidenza pubblica e non incorrono nel divieto di partecipare a gare per acquisire ulteriori servizi.

In particolare, posta la loro conformità con i principi del mercato e della concorrenza, vietare alle società miste la partecipazione alle gare pubbliche è lesivo del diritto comunitario.

Non a caso la Commissione europea ha ribadito che "l'entità a capitale misto è libera, come qualsiasi altro operatore economico, di partecipare a gare di appalto pubbliche"⁷³.

6. La disciplina transitoria.

⁷¹ Consiglio di Stato, 16 marzo 2009, n. 1555.

⁷² Corte di Giustizia Europea, Sez. III, 15 ottobre 2009, C-196/08.

⁷³ Cfr., Commissione europea, comunicazione interpretativa sull'applicazione del diritto comunitario degli appalti pubblici e delle concessioni ai partenariati pubblico-privati istituzionalizzati (Pppi), 2008/C91/02.

L'art.23 bis del D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008, è intervenuto anche sulla durata degli affidamenti in corso alla data del 22 agosto 2008 (data di entrata in vigore della L. 133/2008), disciplinando la materia del c.d. periodo transitorio.⁷⁴

Anzitutto la norma aveva previsto un termine massimo di scadenza degli affidamenti alla data del 31 dicembre 2010, dopo il quale era necessario procedere all'espletamento delle gare.

In particolare la norma prevedeva la cessazione entro la stessa data del 31 dicembre 2010 delle concessioni relative al servizio idrico rilasciate con procedura diversa dall'evidenza pubblica, mentre, per quanto riguarda gli altri servizi pubblici, la definizione del regime giuridico del periodo transitorio era demandata ad un Regolamento Governativo, fermo restando il limite massimo stabilito da ciascun settore per la cessazione degli affidamenti attribuiti con procedura diversa dall'evidenza pubblica.

Tale disciplina è stata però modificata dall'intervento dell'art. 15 della L. 166/2009, che ha dettato una regolamentazione molto differente, ma più chiara e coerente rispetto a quanto stabilito dal precedente art. 23 bis.⁷⁵

In via generale, la novellata disciplina del periodo transitorio riguarda l'individuazione di nuovi termini di durata degli affidamenti in corso, nonché l'introduzione di un meccanismo premiale, che, sulla base di operazioni di dismissione della partecipazione pubblica, consente di mantenere l'affidamento fino al termine naturale di scadenza.

Il meccanismo premiale è però limitato ai soli affidamenti in house conformi al diritto comunitario in vigore alla data del 22 agosto 2008.

Gli affidamenti difformi, invece, anche se disposti entro il termine predetto, non possono avvantaggiarsi del prolungamento dell'affidamento e per essi vale il termine generale di scadenza del 31 dicembre 2010.

Inoltre gli affidamenti in house attribuiti dopo il termine del 22 aprile 2008 non rientrano nella disciplina transitoria, ma in quella a regime dove si prevedono le norme restrittive già esaminate⁷⁶.

Per le società miste sono previste tre date di scadenza: per il caso in cui il partner della società non sia stato scelto mediante gara; per il caso in cui lo stesso sia stato scelto mediante gara, la quale non ha avuto ad oggetto anche l'attribuzione di compiti operativi connessi alla gestione del servizio; per il caso in cui la gara abbia avuto ad oggetto sia la qualità di socio che l'affidamento del servizio.

⁷⁴ B. GILIBERTI – L. R. PERFETTI - I. RIZZO, op. cit.

⁷⁵ A. VIGNERI, op. cit.

⁷⁶ Cfr.,supra, paragrafo 3.

Fatte tali premesse, si precisa che l'art. 15 della L. 166/2009, che ha sostituito i commi 8 e 9 dell'art. 23bis con il comma 8 del novellato art. 23 bis, disciplina dettagliatamente il periodo transitorio degli affidamenti nel modo seguente:

1. le gestioni in house conformi ai principi comunitari in essere alla data del 22 agosto 2008 (cioè secondo la disciplina vigente alla data di entrata in vigore della L. 133/2008), cessano automaticamente e improrogabilmente alla data del 31 dicembre 2011, salvo che entro la medesima data del 31 dicembre 2011 le Amministrazioni non acquisiscano un socio privato con gara pubblica secondo le modalità di cui alla lettera b) del comma 2 dell'art. 23 bis (scelta mediante gara del socio privato, cui affidare compiti operativi, con una partecipazione non inferiore al 40%), in questo caso le gestioni cessano alla scadenza indicata nel contratto;
2. le gestioni affidate direttamente (senza gara) a società miste con partecipazione pubblica e privata cessano automaticamente ed improrogabilmente alla data del 31 dicembre 2011, qualora la scelta del socio, nel rispetto dei principi nazionali e comunitari in tema di contratti pubblici, sia avvenuta con gare ad evidenza pubblica, le quali non abbiano avuto al tempo stesso il "doppio oggetto" (la qualità di socio e l'attribuzione di compiti operativi connessi alla gestione del servizio richiesti dal comma 2, lettera b), dell'art. 23bis;
3. le gestioni affidate direttamente a società miste pubblico private, qualora la selezione del socio, nel rispetto dei principi nazionali e comunitari, sia avvenuta mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, le quali abbiano avuto il "doppio oggetto" (la qualità del socio e l'attribuzione di compiti operativi connessi alla gestione del servizio, ai sensi del comma 2, lettera b), dell'art. 23 bis), cessano alla scadenza prevista nel contratto di servizio;
4. gli affidamenti diretti assentiti alla data del 1 ottobre 2003 a società a partecipazione pubblica già quotate in borsa a tale data e quelli assentiti a società da esse controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c., sono sottoposti a due differenti regimi:
 - a) cessano alla scadenza prevista nel contratto di servizio qualora la partecipazione pubblica si riduca anche, progressivamente, attraverso

procedure ad evidenza pubblica ovvero attraverso forme di collocamento privato presso investitori qualificati e operatori industriali, ad una quota non superiore al 40% entro il 30 giugno 2013 ed una quota non superiore al 30% entro il 31 dicembre 2015;

- b) cessano automaticamente ed improrogabilmente al 30 giugno 2013, qualora la partecipazione del partner pubblico non scenda entro questa data ad una quota non superiore al 40% ovvero cessano al 31 dicembre 2015, qualora la partecipazione del socio pubblico non scenda entro tale data ad una quota non superiore al 30%.

5. tutte le altre gestioni che non rientrano nei casi di cui ai precedenti punti 1,2,3, e 4 cessano automaticamente entro e non oltre la data del 31 dicembre 2010 (ad es.: le gestioni in house non conformi ai principi comunitari in vigore al 22 agosto 2008).

7. Le aperture in favore della società mista.

Con la novella introdotta dall'art. 15 della L. 166/2009, innovando rispetto alla precedente versione dell'art. 23bis del D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008, il legislatore nazionale ha disciplinato l'affidamento a favore della società mista (con partner ad evidenza pubblica a partecipazione non inferiore al 40%) come forma di gestione in alternativa a quella con scelta del gestore privato tramite gara pubblica ed in aggiunta all'ipotesi eccezionale dell'affidamento in house.

In tal modo il legislatore ha valutato procedere verso una limitazione del modello di gestione interamente pubblico, disincentivando il ricorso all'in house providing nel settore dei servizi pubblici locali di rilevanza economica e aprendo alle società miste.

In particolare ai sensi del novellato art. 23 bis, il legislatore ha inteso configurare la società mista, come forma ordinaria di gestione fondata sull'evidenza pubblica, da non confondere con il modello di approvvigionamento in house.

Tuttavia questa intenzione non può dirsi certamente realizzata.

Infatti, poiché la gara che seleziona il partner privato attribuisce a lui solo "specifici compiti operativi", con responsabilità al 40% , la gestione della società rimane sostanzialmente pubblica.

In effetti la società mista può presentarsi in modo diverso a seconda dell'oggetto della gara: se è messa a gara la gestione di quello specifico servizio, il privato è il gestore e l'Ente pubblico svolge una funzione di controllo; se è messa a gara una parte soltanto dell'attività, la gestione è ripartita tra l'Ente pubblico e il privato.⁷⁷

Ma in entrambi i casi, per l'immanenza del controllo pubblico, la gestione è sostanzialmente pubblica.

Al massimo la società mista può fare scaturire responsabilità operative ripartite tra l'Ente pubblico e il privato.

Il che significa che si è in presenza di una forma di organizzazione in house, dove però non occorre giustificare l'eccezionalità della gestione.⁷⁸

In pratica, quindi, la novella dell'art. 15 della L. 166/2009 non segna affatto la fuoriuscita del pubblico dalla gestione dei servizi pubblici locali, stante la dichiarata sua eccezionalità, ma solo viene mascherata la gestione in house con la società mista a controllo pubblico.

Inoltre, se le gestioni in house sono relegate alle ipotesi eccezionali di affidamento e sono ormai diventate difficilmente praticabili, gli spazi lasciati liberi da queste ultime sono destinati ad essere occupati dalle società miste.

Infatti la disciplina del regime transitorio stabilisce che le gestioni in house conformi ai principi comunitari (cioè conformi alla disciplina del 2003 e non a quella in attuazione del nuovo art. 23 bis che prevede l'analisi di mercato e il parere dell'Autorità Garante) cessano automaticamente e improrogabilmente alla data del 31 dicembre 2011.

Senonché, qualora l'Ente pubblico entro la stessa data del 31 dicembre 2011 acquisisca un partner privato con gara pubblica secondo le modalità previste per la costituzione di una società mista (partner privato con gara pubblica cui affidare compiti operativi con una sua partecipazione non inferiore al 40%), le gestioni cessano alla scadenza stabilita dal contratto.

Ora non vi è dubbio che l'Ente locale ha interesse a cercare un partner di minoranza.

E se lo trova, la gestione da parte della società pubblica avverrà non più sotto forma di in house, ma sotto forma di società mista.

In definitiva le società miste sono destinate a prendere il posto delle vecchie società in house permettendo la continuazione della gestione pubblica dei servizi pubblici locali di rilevanza economica in barba ai principi del diritto comunitario.

⁷⁷ R.URSI, Il gioco del Monopolio e i servizi pubblici locali, Foro amm. CDS 2010,2, 466.

⁷⁸ Idem, op. cit.

BIBLIOGRAFIA SINTETICA

- A. COLAVECCHIO, Gli affidamenti in house a future società miste, in www.giustamm.it, n.3, 2005;
- A. ANNIBALI, Gli affidamenti in house: dal diritto comunitario ai servizi pubblici locali, in www.lexitalia.it, n. 12, 2003;
- A. VIGNERI, I servizi pubblici locali dopo l'art. 15 del D.L. n. 135/2009, in www.astridonline.it;
- B. GILIBERTI - L. R. PERFETTI, I. RIZZO, La disciplina dei servizi pubblici locali alla luce del D.L. 135/2009, in *Urbanistica e Appalti* 3/2010;
- C. ALBERTI, Appalti in house, concessioni in house ed esternalizzazione, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2001, 501;
- C. DE VINCENTI, I servizi pubblici locali del Decreto Legge n. 135 del settembre 2009, in www.astridonline.it;
- C. VOLPE, In house providing, Corte di Giustizia, Consiglio di Stato e Legislatore Nazionale, un caso di convergenze parallele, in *Urbanistica e Appalti* 2008, 1401;
- D. CASALINI, L'organismo di diritto pubblico e l'organizzazione in house, Napoli, 2003, 281 ss.;
- E. CASETTA, Manuale di Diritto Amministrativo, VII^a edizione, Giuffrè, Milano, 2005;
- E. SCOTTI, Le società miste tra in house providing e partenariato pubblico privato: osservazioni a margine di una recente pronuncia della Corte di Giustizia, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2005, 670;
- F. CARINGELLA, Il problema dell'In house providing: un nodo non risolto dal Codice, in R. DE NICTOLIS (a cura di) *Il nuovo Diritto Amministrativo*, Milano, 2007, 335 e ss.;
- F. DELLO SBARBA, La compatibilità degli affidamenti in house con l'art. 23bis D.L. 112/2008: il g.a. anticipa l'art. 15 D.L. 135/2009, in *Urbanistica e appalti* 2/2010;
- F. GAVERINI, Alle radici dell'in house providing: la giustizia amministrativa italiana si rimette alla Corte di Giustizia CE, in *Foro Amm. TAR*, 2004, 3123;
- G. PALLIGGIANO, Imposto il patto di stabilità agli affidatari in house, in *Il Sole 24 ore - Guida al diritto*, nn. 4-6/2010, 54 e ss.;
- G. SCIULLO, La procedura di affidamento dei servizi pubblici locali tra disciplina interna e principi comunitari, in www.lexitalia.it, n.12, 2003;
- M. CHIAPPETTA, L'in house providing alla luce della recente giurisprudenza comunitaria, in www.lexitalia.it, n.4, 2006;

- M. GIOVANNELLI, Divieto di affidamento di servizi pubblici senza gara a società mista e ulteriore restrizione dell'in house providing, 2006, 157;
- N. FERRANTE, Gli affidamenti "in house", il rapporto tra l'Amministrazione e la società affidataria nella logica del "Controllo analogo", in <http://www.altalex.com/>;
- N. FERRANTE, Gli affidamenti "in house": il rapporto tra l'Amministrazione e la Società affidataria nella logica del "Controllo analogo", in www.altalex.com;
- O. FORLENZA, Regolamento – D.P.R. 168/2010, in Il Sole 24 ore, Guida al Diritto, n. 44/2010;
- R. DE NICTOLIS, La Corte CE si pronuncia in tema di tutela della trattativa privata, negli affidamenti in house e a società mista, in Urbanistica e Appalti, 3/2005, 308;
- R. URSI, Il gioco del Monopoli e i servizi pubblici locali, Foro Amministrativo Cds 2010, fasc. 2, pag. 466;
- .S. COLOMBARI, Delegazione interorganica ovvero in house providing nei servizi pubblici locali, in Foro Amministrativo C.d.S., 2004, 1136;
- S. ROSTAGNO, Società miste: la via del Consiglio di Stato fra modello in house e partenariato pubblico-privato, in www.giustamm.it;
- S. VARONE, Note in tema di affidamenti in house e diritto comunitario, in Foro Amm. C.d.S., 2004, 2416.

La definizione agevolata delle liti fiscali al vaglio della Corte di Giustizia: dubbi e perplessità in tema di disapplicazione della norma interna per contrasto con principi dell'Unione*

di Roberta Alfano

La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con ordinanza interlocutoria n. 18055 del 4 agosto scorso, ha chiesto alla Corte di Giustizia lumi in merito alla compatibilità con il diritto europeo della normativa italiana sulla definizione agevolata delle liti prevista dall'art. 3, comma 2 bis del decreto legge 25 marzo 2010 n. 40, aggiunto dalla legge di conversione n. 73/2010, che ha previsto la cd. "rottamazione" delle liti fiscali d'annata, ovvero la possibilità per il contribuente di chiudere, in presenza di determinate condizioni, le liti fiscali pendenti sia presso la Corte di Cassazione che presso la Commissione Tributaria Centrale; la definizione agevolata delle liti fiscali è possibile mediante pagamento di una percentuale del valore della controversia, per tutte le controversie pendenti in Cassazione e in C.T.C. da più di dieci anni, ove l'Amministrazione Finanziaria risulti soccombente per i primi due gradi di giudizio¹.

* Il testo della sentenza in <http://www.innovazioneDiritto.unina.it/archivionumeri/1005/alfanogiur.pdf>

¹ La controversia vedeva come protagonista una società americana, che aveva costituito diritto di usufrutto sulle azioni di una propria società controllata italiana, in favore di altra società americana, che a sua volta aveva trasferito tale diritto in favore di un'altra società italiana. Era stato posto in essere un contratto di cessione di usufrutto, prevedendo la riserva del diritto di voto al nudo proprietario non residente e la facoltà dell'usufruttuario di recedere dal contratto in caso di dividendo inferiore a quello previsto; era stato altresì previsto un regime di tassazione dei dividendi particolarmente vantaggioso, sostanziandosi in una minore ritenuta fatta a titolo di acconto e non di imposta, che avrebbe previsto un'aliquota più elevata, prevedendo, altresì, il godimento del credito di imposta. L'amministrazione finanziaria ha ritenuto fittizio il contratto di cessione di usufrutto; in particolare, ha ritenuto che i dividendi distribuiti in Italia dalla controllata in favore dell'altra società italiana fossero stati in realtà percepiti dalla società controllante, con sede negli Stati Uniti. Per tale motivo l'amministrazione finanziaria applicava una ritenuta di imposta pari al 32,4 % in luogo della ritenuta d'acconto pari al 10%, prevista per le società residenti in Italia ai sensi dell'art. 27 D.P.R. n. 600/73. La controllata italiana impugnava i relativi accertamenti dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale e poi dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania. L'A.F., soccombente in entrambi i gradi, ha proposto ricorso per Cassazione. In tale sede, la controllata chiedeva che la controversia venisse definita ai sensi dell'art. 3, comma 2 bis del d. l. 25 marzo 2010 n. 40

In particolare, per ridurre la durata dei processi tributari nel rispetto di quanto previsto dalla CEDU in tema di durata ragionevole dei processi, il legislatore italiano ha stabilito che le controversie tributarie che al 25 maggio 2010 - data di entrata in vigore della legge n. 73/2010 - risultino pendenti dinanzi alla Commissione Tributaria Centrale da oltre dieci anni, e nelle quali l'A.F. sia stata soccombente nei primi due gradi di giudizio, vengano definite automaticamente senza versamento di alcuna somma. Le controversie tributarie che alla stessa data pendano in Cassazione da oltre 10 anni, in cui, parimenti, l'A.F. risulti soccombente nei primi due gradi possano essere estinte con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia². Non sono definibili le controversie in materia di aiuti di Stato dichiarati illegittimi con decisione della Commissione europea ovvero di riscossione di crediti tributari esteri, nonché quelle in cui sia parte resistente un ente non riconducibile all'Amministrazione dello Stato (come, ad esempio, un ente locale); sono al contrario definite le controversie nelle quali sia parte del giudizio l'agente della riscossione, quando l'ente titolare della pretesa tributaria è comunque l'Amministrazione finanziaria dello Stato.

I giudici della Suprema Corte mostrano più di una perplessità; in primo luogo viene sollevato il dubbio in merito al fatto che, istituendo una tale forma di agevolazione fiscale, nella quale si pone a carico del contribuente un obbligo pressochè simbolico, vi sia una violazione dell'obbligo di reprimere pratiche abusive; la Corte si domanda se - pur ammettendo, nel quadro di una concorrenza fiscale tra gli Stati membri, la possibilità di porre in essere da parte degli stessi misure fiscali agevolative addirittura contrarie allo stesso interesse nazionale - non si configuri come violazioni dell'obbligo degli Stati membri, stabilito dall'art. 4, comma 3, del Trattato sull'Unione Europea - TUE (corrispondente all'art. 10 del Trattato CE), di adottare tutte le misure atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal Trattato e astenersi da qualunque misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato stesso. La Corte rileva attentamente che la giurisprudenza europea ha posto numerosi e rilevanti limiti alla competenza degli Stati membri, evidenziando con numerose decisioni, che l'esercizio di tale competenza non può dar luogo a discriminazioni di qualunque sorta, neppure per esigenze

² L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 37/E del 21 giugno 2010, ha precisato l'esatta portata della disposizione, chiarendo, fra l'altro, che, per la corretta individuazione della predetta data occorre considerare che per i ricorsi proposti ai sensi del previgente articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, vale a dire prima del 1° aprile 1996 non si pone nessun problema, in quanto la data di iscrizione a ruolo in ogni caso è ovviamente anteriore al 26 maggio 2000; per i ricorsi proposti ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la data dell'iscrizione a ruolo è quella del deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, come attestata dalla relativa ricevuta. La data di iscrizione a ruolo coincide con la data in cui, ex art.22 del D.Lgs. n. 546 del 1992, "Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita ... l'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopie della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale".

legate all'economia della regione o per la finalità di evitare perdite o diminuzioni del gettito fiscale.

I Giudici, ancora, si pongono il problema della compatibilità della misura in esame coi principi che reggono il mercato unico, nel quadro degli obblighi di assicurare la piena applicazione del Trattato di cui al richiamato art.4 TUE; i giudici considerano che tale agevolazione non potrebbe avere alcun effetto ove la controversia abbia ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto, la cui applicazione costituisce interesse primario dell'ordinamento europeo, posto che una percentuale dell'IVA riscossa dagli Stati membri è parte delle risorse proprie con cui viene finanziato il bilancio dell'Unione Europea.

I giudici evidenziano, altresì, che, in tema di imposizione diretta, tale disciplina comporta un contrasto della norma interna con quella europea, in particolare in merito al rispetto delle libertà fondamentali di circolazione, favorendo indiscriminatamente solo le imprese e i soggetti residenti in Italia, a discapito delle imprese con sede fuori dell'Italia. La Corte enumera diverse fattispecie, interne e comparate di condono fiscale, evidenziando che, in linea di principio non vi sono ostacoli a tale applicazione. Tuttavia, la misura in questione presenta caratteristiche particolari, posto che si tratta di una rinuncia quasi totale della pretesa impositiva; ciò solleva il dubbio se tale misura possa ritenersi compatibile con il corretto esercizio della c.d. concorrenza fiscale, soprattutto quando, come nel caso in esame, la sottrazione al dovere di pagare il tributo dovuto è avvenuta mediante pratiche abusive.

Infine i giudici di Cassazione ipotizzano anche un contrasto con la disciplina degli aiuti di Stato regolato dagli artt. 87 e ss del Trattato; appare, infatti, manifesto che la quasi totale rinuncia al potere impositivo, comporta, per i contribuenti che esercitano attività d'impresa, un vantaggio, quanto meno indirettamente differenziato, di cui soltanto un numero ristretto di soggetti possono beneficiare. Considerata la natura selettiva della misura, un condono nel settore delle imposte dirette potrebbe non costituire un aiuto di Stato soltanto se le autorità nazionali fossero in grado di dimostrare che si tratti di una misura tecnica al fine di modificare o migliorare il sistema di riscossione delle imposte che rientrano nell'ambito di applicazione del provvedimento. I condoni fiscali consistenti nella rinuncia all'applicazione dell'imposta o all'accertamento dei redditi o delle operazioni imponibili in cambio del pagamento di un importo estremamente ridotto o addirittura irrisorio, trovano, dunque, difficile giustificazione nella natura o dalla struttura generale del sistema impositivo. Pertanto, simili condoni fiscali, anche se concessi sulla base di criteri oggettivi, in linea di principio dovrebbero essere qualificati come aiuti di Stato, e quindi inapplicabili, se non sono state adempiute le formalità di cui all'art. 108, paragrafo 3, del TFUE (preventiva notifica alla Commissione e adozione, da parte di questa, di

una decisione definitiva in merito alla compatibilità della misura con il mercato comune). Lo Stato membro interessato dovrebbe dunque notificare preventivamente alla Commissione Europea l'eventuale progetto di condono fiscale al fine di ottenere l'autorizzazione preventiva ed evitare future declaratorie di illegittimità .

Il riferimento alla disciplina condonistica, suggerisce una riflessione sulle problematiche relative alla vicenda del Condono IVA che ha di recente suscitato diversi provvedimenti relativi al sistema italiano.

Con sentenza C-132/06 del 17 luglio 2008 la Corte di giustizia ha dichiarato che l'Italia, con la legge di condono 289/2002, è venuta meno agli obblighi che le derivano dalla sesta direttiva in tema di Iva e ha dichiarato illegittimi gli artt. 8 e 9 della Legge n. 289 del 2002³ .

Il condono fiscale, per la Corte di giustizia, è incompatibile con il diritto europeo, in quanto nessun Paese dell'Unione può rinunciare in linea generale e astratta al suo potere di imposizione, indipendentemente dai vantaggi o dagli svantaggi connessi a tale rinuncia: ciò per il rispetto della libertà di concorrenza, attraverso la neutralità fiscale e del principio di parità di trattamento. La sentenza, riferita alla sesta direttiva in tema di Iva, condanna la rinuncia di uno Stato al suo potere di imposizione, esprimendo un principio di portata generale. Oltre ciò, la sentenza aveva condannato l'istituto anche in quanto strumento diseducativo dei contribuenti, che «in Italia possono attendersi di non dover versare una parte significativa dei loro oneri fiscali».

La Cassazione, con le sentenze 20068 e 20069 del 2009, ha applicato direttamente ai processi in corso i principi enunciati dalla Corte di giustizia e ha affermato che l'illegittimità europea del condono Iva deve essere rilevata a prescindere da specifiche deduzioni di parte, ventilando che ogni provvedimento di condono riguardante l'imposta sul valore aggiunto debba reputarsi incompatibile con il diritto dell'Unione⁴ .

Con Ordinanza n. 22517 del 23 ottobre 2009 della Quinta Sezione sono stati trasmessi gli atti al Primo Presidente per la possibile rimessione della causa alle Sezioni Unite: appariva infatti necessario definire se il giudice nazionale, in ragione dell'interpretazione adeguatrice cui è

³ La vicenda ebbe inizio con parere motivato della Commissione europea del 15 ottobre 2004, che contestava l'inadeguatezza della normativa di definizione agevolata prevista dalla legge 289/2002 relativamente alla sesta direttiva IVA. Il Governo italiano ha fornito spiegazioni non ritenute sufficienti dalla Commissione che ha così provveduto ex art. 226 del Trattato CE ad adire, nel 2005, la Corte di Giustizia A. RENDA, Il contrasto tra la definizione agevolata delle pendenze tributarie e la sesta direttiva Iva: un ostacolo all'integrazione tra ordinamento nazionale e comunitario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2005, I, 551 ss: la rinuncia espressa all'accertamento e alla riscossione dell'Iva contrasta con gli artt. 2 e 22 della direttiva considerata, con la conseguente compromissione sia del meccanismo sostanziale di applicazione del tributo, privato di ogni deterrente e affidato esclusivamente alla buona volontà del contribuente e sia delle garanzie di riscossione delle risorse proprie della Comunità. Sul punto anche M. BASILAVECCHIA, L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea, in Riv. Dir. Trib., 2009, I, 395 ss, punto 7.1

⁴ R. MICELI, Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale in Riv. dir. trib. 2010, n. 5, 587 ss, in particolare punto 7.

tenuto per l' incompatibilità con il diritto comunitario di una norma interna dovesse disapplicare anche l'art. 12 della medesima legge nella parte in cui, relativamente all'IVA, consente di definire una cartella esattoriale con il 25% dell'importo iscritto a ruolo. Analogamente per l'art. 16, comma 6, in tema di liti fiscali pendenti, circa l'applicazione della sospensione dei termini per l'impugnazione, alla luce della giurisprudenza interna e dell'Unione sulla incompatibilità dell'integrazione degli imponibili e della definizione automatica degli anni pregressi⁵.

In data 17 febbraio 2010 le SS.UU. della Corte di Cassazione sono intervenute diverse pronunce a fare il punto sulla effettiva portata della sentenza C-132/06 del 2008. Le ordinanze, nn. 3673 e 3675 e le sentenze, nn. 3674, 3676 e 3677, tutte di pari data, che chiariscono quanto previsto dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, che aveva fatto discendere dalla sentenza C-132/06 la incompatibilità con il diritto europeo di tutte le definizioni agevolate disposte da ogni legge di condono⁶.

Le SS.UU. hanno dichiarato illegittima la "rottamazione" delle cartelle inerenti la riscossione IVA prevista dall'art. 12 della legge di condono n. 289/2002 attribuendo alla sentenza della Corte di giustizia una portata estensiva sul punto. Tale disciplina non può considerarsi - alla luce della predetta interpretazione adeguatrice della norma, cui il giudice nazionale è tenuto di fronte ad una rilevata incompatibilità con il diritto europeo di una rinuncia definitiva dello Stato alla riscossione dell'imposta - compatibile con il sistema comune dell'IVA. La norma non introduce una discriminazione tra i contribuenti, in quanto è assicurato a tutti lo stesso trattamento, ma non risponde al principio di effettività: non garantisce la riscossione di quanto dovuto dal contribuente in esito ad un accertamento definitivo di un debito tributario per il quale è stata emessa la cartella di pagamento. La percentuale del 25 per cento del debito iscritto a ruolo, pur non potendosi definire marginale, appare infatti come una sostanziale rinuncia alla riscossione. Pertanto, l'art. 12 della Legge n. 289 del 2002 non è compatibile con la direttiva IVA, in conseguenza di una interpretazione adeguatrice della norma alla luce di quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella predetta sentenza del 17 luglio.

Diversa la posizione relativa all'art. 16: la Suprema Corte ha reputato la fattispecie del condono sulle liti pendenti prevista da tale articolo come una forma di transazione giudiziale dell'imposta secondo parametri non collegati con la definizione dell'imposta stessa, in quanto tale

⁵ R. DOMINICI, Gli effetti della incompatibilità con il diritto comunitario dei condoni IVA in *Corr. Trib.*, n.42;

⁶ M. BASILAVECCHIA, Condono e processo: la parola alle sezioni unite, in *Corr. Trib.*, 2010, 423; G. FALSITTA, Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia di IVA, in *Corr. Trib.*, 2010, 979.

transazione, a giudizio della Corte, sarebbe finalizzata esclusivamente alla prevenzione e alla composizione del contenzioso in atto. Pertanto, non essendo una fattispecie di condono, non deve essere considerata incompatibile con quanto previsto in sede europea e non si dispone la disapplicazione delle norme sul condono.

Il contrasto interpretativo per ciò che attiene all'art. 16 della legge di condono sulla chiusura delle liti fiscali pendenti risulta dunque evidente: la Sezione tributaria ha condannato per incompatibilità e le Sezioni Unite hanno assolto. Tale posizione appare condivisibile, posto che, come è stato acutamente evidenziato «...la sentenza della Corte di Giustizia non comporta l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare tutte le disposizioni della legge 27 dicembre 2002, n. 289, relative ai variegati condoni Iva, né tantomeno l'obbligo di disapplicare le norme procedurali e processuali, ed i relativi provvedimenti attuativi, in quanto tale sentenza deve essere interpretata restrittivamente, giacché resa nell'ambito di una procedura di infrazione-inadempimento che prelude l'applicazione di una sanzione del giudice nazionale»⁷.

Le SS.UU. hanno pienamente accolto lo spirito prudente dell'ordinanza di rimessione della Sezione tributaria, decidendo di non incoraggiare un'esasperata valorizzazione delle esigenze europee, al di là dello strettamente necessario ad assicurare il rispetto della decisione della Corte di giustizia europea: occorre articolare le valutazioni caso per caso ed evitare di travolgere tutte le previsioni della disciplina condonistica, anche quelle non direttamente pregiudizievoli dell'azione accertatrice.

All'attualità la vicenda vive ancora un ultimo capitolo: la Ctp di Napoli ha rinviato alla Consulta di chiarire se, a seguito delle pronunce della Corte di Giustizia Europea, prima e della Corte di Cassazione dopo, che hanno disconosciuto il condono IVA di cui alla Legge n. 289/2002, nel caso di fattispecie condonate possa applicarsi il raddoppio dei termini per l'accertamento di cui al D.L. 223 del 2006. La Ctp ha chiesto al giudice delle Leggi di chiarire se tale raddoppio dei termini, nell'ipotesi di sospetto reato tributario tra quelli disciplinati dal decreto legislativo 74 del 2000 possa applicarsi ad ogni fattispecie o debba essere subordinato al fatto che gli ordinari termini di decadenza dell'accertamento siano ancora "aperti". Il D.L. Decreto Bersani ha stabilito che nell'ipotesi di sospetto reato tributario per fatti penalmente rilevanti i termini per l'accertamento fiscale raddoppino, passando da quattro a otto anni. In questi mesi, sulla base di tale normativa e delle sentenze interne ed europee in tema di condono IVA sono stati posti in essere accertamenti inerenti reati risalenti agli anni 2001 e 2002 che – nell'ipotesi sia superata

⁷ La citazione è di L. DEL FEDERICO, Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario, in Giust. Trib., 2010, n.1 .

la soglia dei 100 mila Euro, fissata dal D. Lgs. 74/2000 - diventano prescrivibili, quelli del 2001, solo al 31/12/2010 (anziché al 31/12/2006), e quelli del 2002, solo al 31/12/2011 (anziché al 31/12/2007).

La disapplicazione del condono tombale ha sollecitato l'avvio ad opera della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate di molteplici verifiche fiscali relative ad anni d'imposta sottoposti al condono, sulla considerazione che la disapplicazione della disciplina condonistica farebbe rivivere le condotte penalmente rilevanti. Paradossalmente, l'adesione al condono rischia di assumere il carattere di un'autodenuncia: all'attualità, molti contribuenti che avevano aderito al condono, a fronte degli accertamenti relativi a tali anni, si trovano nella condizione di dover dar conto di situazioni contabili per le quali, probabilmente, non risultano più in possesso neppure della documentazione necessaria.

La Consulta nei prossimi mesi dovrà dunque chiarire le modalità applicative di tale normativa.

La questione relativa alla definizione agevolata delle liti prevista dall'art. 3, comma 2 bis del decreto legge 25 marzo 2010 n. 40 per quanto molto diversa dal punto della presunta violazione della norma europea - l'istituto in questione trova applicazione in condizioni oggettive del tutto differenti, caratterizzate da gravosi contenziosi e dopo due gradi di giudizio favorevoli al contribuente - sembra destinata a ripercorre un cammino analogo al condono IVA.

Entrambe le vicende forniscono lo spunto per una riflessione in merito alla disapplicazione degli atti impositivi per violazione del diritto europeo, che ha assunto ormai pieno credito nella giurisprudenza dell'Unione ed in quella nazionale.

A lungo in passato la maggiore applicazione dell'istituto è stata vivamente auspicata. Il giudice tributario è costantemente chiamato a dare applicazione a norme dell'Unione: nell'ipotesi di palesi violazioni di tali norme, soprattutto nell'ipotesi in cui fattispecie analoghe siano già stato oggetto di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, deve, correttamente e coraggiosamente, procedere anche d'ufficio alla disapplicazione. Ciò anche alla luce di un diverso ruolo che deve essere attribuito al processo tributario, nel suo lento cammino di avvicinamento al processo civile.

E' stato però correttamente osservato che «La radicale affermazione del primato del diritto comunitario nel sistema della giustizia tributaria ha aperto un cratere vasto e frastagliato, dal quale eruttano costantemente sollecitazioni, principi e soluzioni applicative dirompenti⁸».

⁸ Ancora L. DEL FEDERICO, Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario, cit.; si veda anche F. TESAURO, Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario in Giur. It., 2008, 4.

Assicurare un equilibrio tra primato del diritto dell'Unione, certezza e stabilità dei rapporti giuridici ed imposizione tributaria appare un compito sempre più impegnativo.

La maggiore vis disapplicativa deve essere salutata con favore, in quanto inversione della tendenza del giudice interno di procedere al rinvio pregiudiziale, per evitare di assumere dirette decisioni e con un conseguente appesantimento dell'istituto previsto dall'art. 234 del Trattato CE; tuttavia occorre evitare di finire nell'eccesso opposto, privo di base normativa e in contrasto con il principio di autonomia procedurale degli Stati membri, espressamente sancita dagli artt. 5, 7 e 10 del Trattato CE.

Il rigido rispetto del primato del diritto dell'Unione contiene in sé anche un altro possibile rischio. Occorre verificare che i risultati continuamente perseguiti dalla giurisprudenza interna, tesa a sviluppare sempre più le tesi elaborate dalla Corte di giustizia, non finiscano per contrastare i principi che ispirano la Costituzione in materia tributaria: non deve infatti mai dimenticarsi la necessità fondamentale di ancorare le scelte tributarie interne a tali principi, primo fra tutti quello di uguaglianza sostanziale. Occorre, dunque, tentare di contemperare la decisa tendenza giurisprudenziale ad assicurare sempre e comunque il primato del diritto europeo. Appare assolutamente necessario procedere alla disapplicazione le singole norme nazionali specificamente incompatibili e gli eventuali provvedimenti amministrativi emessi in attuazione di tali norme.

L'eventuale disapplicazione, come in tema di condono IVA , di norme procedurali che ostino all'applicazione del diritto comunitario può presentare un rischio concreto di contrasto con principi tributari di diritto interno, che richiede un diverso contemperamento di interessi.