

## IMPOSTA SUI REDDITI

Base imponibile

Questioni di legittimità costituzionale

Redditi di lavoro

## IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Questioni di legittimità costituzionale

La Corte Costituzionale

ha pronunciato la seguente

Sentenza

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 27 aprile 1989, n. 154, comma sesto-bis (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, recante "Disposizioni urgenti in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e versamento di acconto delle imposte sui redditi, determinazione forfettaria del reddito e dell'I.V.A., nuovi termini per la presentazione della dichiarazione da parte di determinate categorie di contribuenti, sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni, ampliamento degli imponibili e contenimento delle elusioni, nonché in materia di aliquote I.V.A. e di tasse sulle concessioni governative"), promosso con ordinanza emessa il 23 giugno 1993 dalla Corte Costituzionale - in relazione ai giudizi di costituzionalità proposti dalla Commissione tributaria di primo grado di Biella con ordinanza del 19 novembre 1990 (R.O. n. 135 del 1991) e dalla Commissione tributaria di primo grado di Torino con ordinanze del 24 maggio 1991 e del 4 ottobre 1991 (R.O. nn. 730, 747 e 748 del 1991, e 69 del 1993) - iscritta al n. 447 del registro ordinanze 1993 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 36 prima serie speciale dell'anno 1993.

Udito nell'udienza pubblica del 7 giugno 1994 il Giudice relatore Enzo Cheli;

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1. - La questione in esame investe l'art. 2 della legge 27 aprile 1989, n. 154, comma sesto-bis, "nella parte in cui prevede un trattamento tributario privilegiato rispetto al regime ordinario - mediante l'abbattimento della base imponibile al 60 per cento del reddito percepito - a favore degli assegni vitalizi percepiti dai soggetti inclusi nelle categorie elencate agli artt. 24, secondo comma e 29, penultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in riferimento agli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione".

La norma impugnata - che, successivamente alla pubblicazione dell'ord. n. 294 del 1993 di questa Corte, è stata abrogata dall'art. 14, comma diciotto, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 - disponeva che "a decorrere dalla data di entrata in vigore del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, i vitalizi di cui al secondo comma dell'art. 24, secondo comma, e dell'art. 26, penultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si intendono, ad ogni effetto, equiparati alle rendite vitalizie di cui al comma primo, lettera h), dell'art. 47 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico)".

L'equiparazione "ad ogni effetto" così disposta tra assegni vitalizi dovuti, in dipendenza della cessazione dalla carica, a favore dei parlamentari e delle categorie equiparate elencate negli artt. 24, secondo comma, e 29, penultimo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, e rendite vitalizie, costituite a titolo oneroso, di cui all'art. 47 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, primo comma, lett. h), consentiva ai titolari degli stessi assegni di godere del trattamento fiscale privilegiato in precedenza concesso, ai sensi dell'art. 33, terzo comma, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, ai titolari delle rendite vitalizie e consistente nell'assoggettamento all'imposta sul reddito delle persone fisiche nella misura ridotta commisurata al 60 per cento dell'ammontare percepito.

Nei confronti di tale disposizione, nella parte in cui consentiva un trattamento tributario privilegiato a favore degli assegni vitalizi dei parlamentari cessati dal mandato e delle categorie equiparate, questa Corte, con l'ordinanza di cui è causa, ha sollevato questione di costituzionalità con riferimento agli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione.

2. - Va in primo luogo confermata l'ammissibilità della questione proposta.

Come già rilevato nell'ordinanza di rimessione, la questione venendo a investire la legittimità costituzionale della norma che ha introdotto un trattamento fiscale privilegiato a favore degli assegni vitalizi percepiti dai parlamentari cessati dal mandato e dalle categorie equiparate - si presenta rilevante e pregiudiziale ai fini della decisione da assumere nei giudizi pendenti innanzi a questa Corte in relazione

alle ordinanze di rimessione adottate dalle Commissioni tributarie di Biella e di Torino e richiamate nelle premesse di fatto: ordinanze, che, deducendo la violazione del principio di eguaglianza, chiedono l'adozione di una pronuncia di tipo addittivo, diretta non ad eliminare, ma ad ampliare l'area di operatività della norma di privilegio, estendendo a tutte le pensioni del pubblico impiego il trattamento fiscale concesso dalla norma impugnata soltanto a favore dei vitalizi spettanti a soggetti determinati in conseguenza della cessazione dall'esercizio di una carica pubblica.

Né sulla rilevanza della questione in esame ha inciso l'abrogazione della norma di cui è causa disposta con l'art. 14, comma diciotto, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, dal momento che questo evento, in relazione alla sua efficacia temporale, non ha coinvolto neppure indirettamente i giudizi instaurati innanzi alle Commissioni tributarie di Biella e di Torino, che attengono a controversie conseguenti da domande di restituzione (o riliquidazione) di imposte sul reddito delle persone fisiche corrisposte da pensionati del pubblico impiego con riferimento agli anni 1988 e 1989.

3. - Nel merito la questione è fondata.

La fondatezza della questione non discende, peraltro, - diversamente da quanto sostenuto nelle ordinanze delle Commissioni tributarie di Biella e di Torino - da una lesione del principio di eguaglianza conseguente dalla diversità del trattamento fiscale concesso a posizioni sostanzialmente identiche, quali sarebbero, da un lato, quelle dei titolari di assegni vitalizi goduti in conseguenza della cessazione di determinate cariche e, dall'altro, quelle dei titolari di pensioni ordinarie derivanti da rapporti di impiego pubblico. Tra le due situazioni - nonostante la presenza di alcuni profili di affinità - non sussiste, infatti, una identità né di natura né di regime giuridico, dal momento che l'assegno vitalizio, a differenza della pensione ordinaria, viene a collegarsi ad una indennità di carica goduta in relazione all'esercizio di un mandato pubblico: indennità che, nei suoi presupposti e nelle sue finalità, ha sempre assunto, nella disciplina costituzionale e ordinaria, connotazioni distinte da quelle proprie della retribuzione connessa al rapporto di pubblico impiego.

La diversità tra assegno vitalizio e pensione - pur variando in relazione alla diversa tipologia dei vitalizi previsti dalla legislazione in vigore - assume, d'altro canto, un'evidenza particolare in relazione ai vitalizi spettanti ai parlamentari cessati dal mandato, dal momento che questo parti colare tipo di previdenza ha trovato la sua origine in una forma di mutualità (Casse di previdenza per i deputati ed i senatori istituite nel 1956) che si è gradualmente trasformata in una forma di previdenza obbligatoria di carattere pubblicistico, conservando peraltro un regime speciale che trova il suo assetto non nella legge, ma in regolamenti interni delle Camere (v. il regolamento della previdenza per i deputati, approvato il 30 ottobre 1968, con successive modificazioni, ed il regolamento per la previdenza ed assistenza ai senatori e loro familiari, approvato il 23 ottobre 1968, con successive modificazioni).

L'evoluzione che, nel corso del tempo, ha caratterizzato questa particolare forma di previdenza ha condotto anche a configurare l'assegno vitalizio - secondo quanto è emerso dai dati acquisiti presso la Presidenza delle due Camere - come istituto che, nella sua disciplina positiva, ha recepito, in parte, aspetti riconducibili al modello pensionistico e, in parte, profili tipici del regime delle assicurazioni private. Con una tendenza che di recente ha accentuato l'assimilazione del regime dei contributi a carico dei deputati e dei senatori a quello proprio dei premi assicurativi (v., in particolare, la delibera dell'Ufficio di Presidenza della Camera dei Deputati n. 61/93 e del Consiglio di presidenza del Senato n. 44/93, dove si stabilisce, a fini fiscali, di includere i contributi stessi nella base imponibile dell'indennità parlamentare "in analogia ai premi assicurativi destinati a costituire le rendite vitalizie").

4. - Se la diversità di natura e di regime che distingue gli assegni vitalizi dalle pensioni ordinarie non consente, dunque, di accogliere la questione sotto il profilo della violazione del principio di eguaglianza, la questione risulta, invece, fondata, con riferimento agli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione, sotto il profilo dell'inesistenza di una ragionevole giustificazione della equiparazione operata, attraverso la norma impugnata, tra il regime fiscale degli assegni vitalizi e quello delle rendite vitalizie, al fine di concedere ai primi il trattamento privilegiato riconosciuto dalla legge a favore delle seconde.

Tale equiparazione non risulta, invero, giustificata o giustificabile sul piano della razionalità tributaria, dal momento che gli assegni vitalizi concessi ai parlamentari cessati dal mandato ed alle categorie assimilate, se, da un lato, non possono essere equiparati alle pensioni ordinarie del pubblico impiego, dall'altro, non possono neppure identificarsi, ai fini del trattamento fiscale, con le rendite vitalizie costituite a titolo oneroso, di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 917 del 1986, primo comma, lettera h).

Il trattamento fiscale disposto a favore delle rendite vitalizie costituite a titolo oneroso dall'art. 33, terzo comma, del D.P.R. n. 42 del 1988 (con l'abbattimento al 60 per cento della base imponibile) trova, invero, la sua spiegazione sia nel fatto che dette rendite vengono costituite mediante provvista di un capitale a totale carico del beneficiario della rendita - e, pertanto, anche come forma di incentivo al risparmio privato - sia nel fatto che lo stesso beneficiario, nel momento in cui viene a godere della rendita, ha già provveduto a versare le imposte sulle quote di capitale destinate a risparmio. La riduzione della base

imponibile rispetto alle rendite riscosse viene, dunque, in questo caso, a rappresentare un correttivo giustificato dall'esigenza di evitare l'onere ingiusto di una doppia imposizione.

Tali presupposti non ricorrevano, invece, - in relazione al regime dei vitalizi vigente al momento dell'adozione della norma impugnata - nei confronti degli assegni erogati a favore dei parlamentari cessati dalla carica, le cui contribuzioni, oltre ad essere integrate con quote a carico dell'erario, risultavano, al pari dei contributi pensionistici, suscettibili di detrazione dalla base imponibile rappresentata dagli importi dell'indennità di carica.

Stante l'assenza di una identità di presupposti, specificamente attinenti alla materia fiscale, tra rendite vitalizie di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 917 del 1986, lettera h) e gli assegni vitalizi di cui agli artt. 24, secondo comma, e 29, penultimo comma del D.P.R. n. 600 del 1973, non sussistevano, pertanto, ragioni idonee a giustificare, rispetto ai due istituti, l'identità di trattamento fiscale che si è inteso perseguire attraverso la norma impugnata. Norma che - va ricordato fu approvata dal Senato con l'adozione contestuale di un ordine del giorno che impegnava il Governo a provvedere "alla sollecita emanazione di norme interpretative al fine di evitare conseguenze di ordine fiscale" (v. seduta del 20 aprile 1989 e o.d.g. Mancino ed altri, in Atti Senato, X legislatura, pagg. 41 ss).

L'assenza di motivi idonei a giustificare la riduzione della base imponibile operata attraverso la norma in esame, conduce, dunque, ad affermare l'illegittimità della stessa, per violazione degli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione.

P.Q.M.

La Corte Costituzionale

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 27 aprile 1989, n. 154, comma sesto-bis, (Conversione in legge, con modificazioni del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69 recante "Disposizioni urgenti in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e versamento di acconto delle imposte sui redditi, determinazione forfettaria del reddito e dell'I.V.A., nuovi termini per la presentazione della dichiarazione da parte di determinate categorie di contribuenti, sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni, ampliamento degli imponibili e contenimento delle elusioni, non ché in materia di aliquote I.V.A. e di tasse sulle concessioni governative"), nella parte in cui - mediante l'equiparazione tra i vitalizi di cui dell'art. 24, secondo comma, e dell'art. 29, penultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e le rendite vitalizie di cui al comma primo, lett. h) dell'art. 47 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico) - riconosce a favore degli stessi vitalizi, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, un trattamento tributario privilegiato, con l'abbattimento della base imponibile al 60 per cento del reddito percepito.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Costituzionale, Palazzo della Consulta il 4 luglio 1994.