CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **877/1988** (ECLI:IT:COST:1988:877)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **SAJA** - Redattore: - Relatore: **PESCATORE**
Camera di Consiglio del **11/05/1988**; Decisione del **07/07/1988**
Deposito del **26/07/1988**; Pubblicazione in G. U. **03/08/1988**
Norme impugnate:
Massime: **12905 12906**
Atti decisi:

N. 877

SENTENZA 7-26 LUGLIO 1988

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Francesco SAJA; Giudici: prof. Giovanni CONSO, prof. Ettore GALLO, dott. Aldo CORASANITI, prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, prof. Renato DELL'ANDRO, prof. Gabriele PESCATORE, avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 87, 89, 90, 135 e 140 d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 ("T.U. delle leggi sulle imposte dirette"), in relazione all'art. 83, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 ("Istituzioni e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche"), promosso con ordinanza emessa il 9 dicembre 1986 dalla Commissione tributaria di secondo grado di Gorizia sul ricorso proposto da Marra Paolo, iscritta al n. 309 del registro ordinanze 1987 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 32, prima serie speciale dell'anno 1987;

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nella camera di consiglio dell'11 maggio 1988 il Giudice relatore Gabriele Pescatore;

Ritenuto in fatto

1. - La Commissione tributaria di secondo grado di Gorizia - nel corso di un giudizio promosso da un dipendente di ente locale per ottenere il rimborso d'imposte di R.M. e complementare trattenutegli sul premio di servizio corrispostogli dall'I.N.A.D.E.L. - con ordinanza 9 dicembre 1986 (n. 309 del R.O. 1987) ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 87, 89, 90, 135 e 140 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, in relazione all'art. 83, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 597 e in riferimento all'art. 3 Cost.

Nell'ordinanza si deduce che questa Corte, con sentenza 27 giugno 1986, n. 178, a proposito della tassazione delle indennità di buonuscita dei dipendenti statali, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4, commi primo e quarto, della legge 26 settembre 1985 n. 482 nella parte in cui non prevedevano che, dall'imponibile da assoggettare ad I.R.P.E.F., vada detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo del 2,50 per cento a carico del dipendente statale e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'E.N.P.A.S..

Analogo vizio d'illegittimità costituzionale, secondo il giudice a quo, è riscontrabile nella normativa dettata dagli artt. 87, 89, 90, 135 e 140 del d.P.R. n. 645 del 1958, nella parte in cui assoggettava ad imposta di R.M. e complementare l'indennità premio di fine servizio erogata dall'I.N.A.D.E.L. senza consentire la su detta detrazione: vi sarebbe, infatti al riguardo una violazione del principio di uguaglianza.

2. - Dinanzi a questa Corte si è costituito il Presidente del Consiglio dei ministri, chiedendo che la questione sia dichiarata non fondata.

Nelle note depositate, l'Avvocatura generale dello Stato riconosce l'esistenza di analogie tra indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ed indennità premio di fine servizio erogate dall'I.N.A.D.E.L., alla cui formazione concorrono, in entrambi i casi, gl'iscritti. Nega, peraltro, la comparabilità dell'attuale regime fiscale della buonuscita erogata dall'E.N.P.A.S. con il regime d'imposizione applicabile alle indennità premio di fine servizio all'epoca in cui era in vigore il d.P.R. n. 645 del 1958. Infatti, le innovazioni introdotte nel corso del tempo "alla disciplina giuridica dello stesso rapporto", non lederebbero il principio di uguaglianza e "solo dimostrando inciso dalla sentenza n. 178 del 1986 il regime della buonuscita E.N.P.A.S. agli effetti dell'imposta di R.M. e dell'imposta complementare, l'assoggettamento del premio di servizio I.N.A.D.E.L. al regime tributario stabilito, per le indennità di fine rapporto erogate a tutto il 1973, dalle norme del d.P.R. 645 del 1958 potrebbe ritenersi in contrasto con l'art. 3 Cost.".

Considerato in diritto

1. - La Corte è chiamata a decidere sulla legittimità costituzionale degli artt. 87, 89, 90, 135 e 140 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 "nella parte in cui assoggettavano ad imposta di R.M. e complementare l'indennità premio di fine servizio erogata dall'I.N.A.D.E.L., senza prevedere la detrazione dall'imponibile di una somma pari alla percentuale dell'indennità corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo a

carico dell'iscritto e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale versato all'I.N.A.D.E.L.". La normativa impugnata, secondo il giudice a quo, contrasta con l'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo dell'ingiustificata differenza di trattamento venutasi a creare tra pubblici dipendenti iscritti all'E.N.P.A.S. e all'I.N.A.D.E.L., riguardo alla tassazione delle liquidazioni, a seguito della sentenza 27 giugno 1986, n. 178, di questa Corte.

2. - Va premesso che, con la sentenza 27 giugno 1986, n. 178 questa Corte ha affermato, in linea di principio, la tassabilità - ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche - delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali. Ha dichiarato, tuttavia, la parziale illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4 della legge 26 settembre 1985, n. 482, i quali sottoponevano allo stesso trattamento tributario dette indennità e quelle di fine rapporto dovute in relazione al contratto di lavoro privato, senza tener conto che, alla formazione delle indennità erogate dall'E.N.P.A.S. - e non delle altre - concorrono i contributi degli aventi diritto cosicché, per la parte a questi virtualmente afferente, tali indennità non potevano essere considerate reddito.

Gli artt. 2 e 4 della legge n. 482 del 1985 sono stati, per tale ragione, dichiarati illegittimi nella parte in cui non prevedevano che, dall'imponibile da assoggettare ad I.R.P.E.F., andasse detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo a carico del dipendente statale e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'E.N.P.A.S..

Successivamente, con la sentenza 19 novembre 1987, n. 400 - pronunciata dopo l'ordinanza di rimessione - , questa Corte ha parimenti dichiarato, per lo stesso ordine di ragioni, l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, in quanto assoggettavano ad imposta di R.M. e complementare le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali, senza prevedere un'analoga detrazione dall'imponibile.

3. - Ai fini del decidere, va rilevato che l'indennità premio di fine servizio erogata dall'I.N.A.D.E.L. ai propri iscritti a norma della legge 8 marzo 1968, n. 152 presenta, rispetto all'indennità di buonuscita erogata dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali, tanto elementi di analogia, quanto di differenziazione (cfr. Corte cost. 14 luglio 1988, n. 821; 30 giugno 1988, n. 763; 25 febbraio 1988, n. 220; 6 agosto 1979, n. 115). Sotto alcuni aspetti, pertanto, differenze di trattamento tra le due indennità sono giustificate, ricollegandosi ad elementi di non omogeneità che le rendono non comparabili (cfr. la citata sentenza n. 220 del 1988). Sotto altri aspetti, invece, correlati agli elementi comuni alle due indennità, differenze di trattamento normativo possono risultare non giustificate (cfr. al riguardo le citate sentenze n. 821 e n. 763 del 1988 e la sentenza n. 115 del 1979 per quanto concerne peculiarità ingiustificate circa l'attribuzione dell'indennità).

In proposito va rilevato che, caratteristiche comuni alle indennità premio di fine servizio e alle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., sono la finalità - che, come già è stato affermato da questa Corte, è quella di contribuire a far fronte ai bisogni del pubblico dipendente nel momento in cui si estingue il rapporto di lavoro - ed il meccanismo contributivo. Entrambe le indennità, infatti, sia pure in base a requisiti differenziati, sono erogate solo a seguito dell'estinzione del rapporto di lavoro, da enti diversi dal datore di lavoro, sulla base di contributi versati da quest'ultimo e dal pubblico dipendente. Per quel che riguarda, in particolare, l'I.N.A.D.E.L., l'art. 11 della legge 8 marzo 1968, n. 152 stabilisce che, dal 1° gennaio 1972 il contributo dovuto ai fini del trattamento di previdenza, è pari complessivamente al 6,10 per cento della retribuzione contributiva, di cui il 3,60 per cento a carico dell'ente datore di lavoro ed il 2,50 per cento a carico dell'iscritto.

4. - Come sopra si è accennato questa Corte, con le sentenze n. 178 del 1986 e n. 400 del 1987, ha affermato che, per la parte afferente in via virtuale alla contribuzione dei dipendenti

statali, le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., non possono essere considerate reddito e quindi non possono essere assoggettate né ad I.R.P.E.F., né ad imposta di R.M. o complementare. Ha affermato, inoltre, che l'art. 53 della Costituzione impone che a situazioni uguali debbono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse, trattamenti tributari disuguali. Il legislatore, pertanto, nel regolare il regime tributario delle indennità di fine rapporto, è tenuto a dettare una disciplina particolare per quelle indennità che siano formate, in parte, dai contributi degli aventi diritto, prevedendo - per tale ipotesi - una detrazione che tenga adeguato conto di ciò.

In base ai su detti principi, analoghe essendo le finalità, il meccanismo contributivo e la struttura gestionale tra indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali e indennità premio di fine servizio erogate dall'I.N.A.D.E.L. ai propri iscritti, l'assoggettamento di queste ultime indennità ad imposta di R.M. e complementare - senza la detrazione dall'imponibile prevista, per le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., a seguito della parziale declaratoria d'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma. del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, contenuta nella sentenza n. 400 del 1987 - è del tutto ingiustificata.

Infatti una differenza di trattamento, tra dipendenti pubblici amministrati dall'E.N.P.A.S. e dipendenti pubblici iscritti all'I.N.A.D.E.L., in relazione all'assoggettamento delle rispettive indennità di fine rapporto, alla imposta di R.M. e complementare, avrebbe potuto trovare ragionevole fondamento solo in diversità di struttura e di scopo tra dette indennità che, invece - come sopra si è detto - non sussistono.

Ciò non implica, peraltro, la declaratoria d'illegittimità costituzionale di tutte le norme impugnate.

Deve rilevarsi, al riguardo, che gli artt. 87 e 135 del d.P.R. n. 645 del 1958 si limitano a identificare categorie di redditi sottoposti, rispettivamente, ad imposta di R.M. e complementare, tra i quali si rinvengono le indennità di fine rapporto (comprese quelle erogate dall'E.N.P.A.S. e dall'I.N.A.D.E.L.). L'art. 90 del d.P.R. su detto - a sua volta - regola le aliquote dell'imposta di R.M. Ma il giudice a quo non ha contestato né la legittimità costituzionale, in sé, dell'assoggettamento ad imposizione delle indennità erogate dall'I.N.A.D.E.L., né le aliquote stabilite dalla legge, avendo chiesto unicamente l'estensione a queste ultime indennità delle detrazioni stabilite in relazione alla tassazione delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S.

Pertanto, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 87, 90 e 135 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, va dichiarata inammissibile, mancando nell'ordinanza di rimessione ogni motivazione circa eventuali vizi di costituzionalità di detti articoli.

Va, invece, dichiarata l'illegittimità costituzionale degli artt. 89 (ultimo comma) e 140 (ultimo comma), del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente alla data del collocamento a riposo tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'I.N.A.D.E.L..

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 ("T.U. delle leggi sulle imposte dirette"), nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'I.N.A.D.E.L.;

Dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 87, 90 e 135 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, sollevata con ordinanza 9 dicembre 1986 (R.O. n. 309 del 1987) della Commissione tributaria di secondo grado di Gorizia, in riferimento all'art. 3 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 luglio 1988.

Il Presidente: SAJA

Il redattore: PESCATORE

Il cancelliere: MINELLI

Depositata in cancelleria il 26 luglio 1988.

Il direttore della cancelleria: MINELLI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.