CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **287/1996** (ECLI:IT:COST:1996:287)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **FERRI** - Redattore: - Relatore: **SANTOSUOSSO**
Camera di Consiglio del **26/06/1996**; Decisione del **11/07/1996**
Deposito del **22/07/1996**; Pubblicazione in G. U. **31/07/1996**
Norme impugnate:
Massime: **22891**
Atti decisi:

N. 287

SENTENZA 11-22 LUGLIO 1996

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: avv. Mauro FERRI; Giudici: prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI, dott. Renato GRANATA, prof. Giuliano VASSALLI, prof. Francesco GUIZZI, prof. Cesare MIRABELLI, prof. Fernando SANTOSUOSSO, avv. Massimo VARI, dott. Cesare RUPERTO, dott. Riccardo CHIEPPA, prof. Gustavo ZAGREBELSKY, prof. Valerio ONIDA, prof. Carlo MEZZANOTTE;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 16, lettera b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), promosso con ordinanza emessa il 3 giugno 1995 dalla Commissione tributaria di primo grado di Como sul ricorso proposto da Di Cosmo Angelo contro l'Ufficio delle imposte dirette di Cantù, iscritta al n. 663 del registro ordinanze 1995 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 43, prima serie speciale, dell'anno 1995;

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

Udito nella camera di consiglio del 26 giugno 1996 il giudice relatore Fernando Santosuosso.

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di un giudizio promosso da Angelo Di Cosmo avverso il recupero a tassazione ordinaria per l'anno 1977 dell'ammontare della indennità di disoccupazione percepita nell'anno 1988, ma relativa all'anno 1977, e da questi denunciata nei redditi soggetti a tassazione separata nella dichiarazione relativa all'anno 1988, la Commissione tributaria di Como, con ordinanza emessa il 5 giugno 1995, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 38 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art.16, lettera b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), nella parte in cui non comprende tra i redditi soggetti a tassazione separata il trattamento di disoccupazione di cui al successivo art. 47, lettera e).

A parere del giudice a quo, posto che l'art. 47, lettera e), del d.P.R. n. 917 del 1986 assimila ai redditi di lavoro dipendente il trattamento di disoccupazione, la mancata ricomprensione di tale emolumento tra quelli che la norma impugnata ritiene assoggettabili a tassazione separata determinerebbe una violazione del principio di uguaglianza, in quanto l'indennità di disoccupazione involontaria svolge una funzione sostitutiva della retribuzione, sì che parrebbe ingiustificato il diverso regime tributario previsto; sarebbe inoltre violato l'art. 38 della Costituzione, in quanto il cumulo dei redditi che consegue all'impossibilità di far luogo alla tassazione separata di fatto vanifica, o quanto meno riduce gravemente, l'utilità del trattamento in questione che viene assoggettato ad un maggior prelievo fiscale.

2. - Nel giudizio davanti alla Corte costituzionale è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la inammissibilità o per l'infondatezza della questione.

Con riguardo alla denunciata violazione dell'art. 3 della Costituzione, ha osservato l'Avvocatura che il trattamento di disoccupazione non è giuridicamente equiparabile alla retribuzione per la prestazione di lavoro subordinato; l'uno costituisce una forma previdenziale, uno strumento di solidarietà sociale, l'altro il corrispettivo di un contratto sinallagmatico.

Da ciò discenderebbe che in via di principio la disciplina normativa relativa al secondo non sarebbe applicabile al primo, e "quindi ogni diversità di trattamento non può essere qualificata come norma speciale o di eccezione che possa essere sottoposta ad un giudizio di ragionevolezza". In altri termini la norma di cui all'art. 16, comma primo, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986, che concerne il carico tributario afferente gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro subordinato, non potrebbe essere considerata norma derogatoria del successivo art. 47, comma primo, lettera e) che assimila il trattamento di disoccupazione involontaria ai redditi di lavoro subordinato.

Prima ancora che infondata per le ragioni sopra esposte, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 16 sarebbe - secondo la difesa erariale - con riferimento all'art. 3 della Costituzione, anche inammissibile.

Si sostiene in proposito che la tassazione separata ha un'utilità pratica per il contribuente solo se gli permette di abbattere il carico tributario, risultato questo ottenuto applicando al reddito una aliquota determinata autonomamente. Tuttavia, mentre per gli arretrati di lavoro dipendente l'aliquota è pari "all'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui ... sono percepiti" (art. 18), sarebbe

stato necessario indicare un parametro di riferimento per individuare la aliquota applicabile al disoccupato. Poiché la tassazione separata costituisce per il lavoratore dipendente una semplice facoltà, c'è da chiedersi se anche l'opzione rientrasse nella assimilazione operata dalla norma generale relativa alla base imponibile e quindi se dovesse essere estesa anche al disoccupato.

Con riguardo specifico alla denunciata violazione dell'art. 38 della Costituzione la questione sembra all'Avvocatura dello Stato infondata per una serie di altre considerazioni; in primo luogo l'affermazione secondo cui la sottoposizione del trattamento di disoccupazione al regime del cumulo dei redditi comporterebbe una sensibile diminuzione dello stesso, presuppone la comparazione con un carico tributario presunto e non dimostrato nella sua entità; in secondo luogo l'assunto non terrebbe conto del fatto che la tassazione si opera sull'intero reddito del soggetto passivo, il quale in caso di cumulo con i redditi del coniuge diviene reddito familiare; infine la situazione della persona monoreddito è diversa da quella plurireddito e comunque la congruità della indennità corrisposta a titolo di disoccupazione involontaria è in ogni caso compromessa dalla sua sottoponibilità a tassazione.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria di Como dubita della legittimità costituzionale dell'art. 16, lettera b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella parte in cui non ricomprende tra i redditi soggetti a tassazione separata l'indennità di disoccupazione. A parere del giudice a quo tale mancata ricomprensione si porrebbe in contrasto con l'art. 3 della Costituzione in quanto la sottoposizione dell'indennità di disoccupazione ad un regime tributario diverso da quello previsto per gli arretrati di lavoro dipendente non sarebbe giustificabile in considerazione del fatto che l'indennità in questione svolge una funzione sostitutiva della retribuzione; sarebbe inoltre violato l'art. 38 della Costituzione poiché la maggior aliquota cui viene assoggettato il trattamento di disoccupazione in conseguenza della impossibilità di far luogo al più favorevole regime della tassazione separata, verrebbe a vanificare, o quantomeno a ridurre in misura considerevole, l'utilità del trattamento medesimo.

2. - Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Avvocatura generale dello Stato secondo cui, avendo la tassazione separata un'utilità pratica per il contribuente solo se gli consente di abbattere il carico tributario, il giudice rimettente avrebbe dovuto indicare un parametro di riferimento per individuare l'aliquota applicabile al disoccupato.

Poiché in sostanza l'Avvocatura generale lamenta un difetto di motivazione sulla rilevanza della sollevata questione, è sufficiente osservare che il giudice a quo ha ben evidenziato che ove fosse stato adottato il regime della tassazione separata l'aliquota applicabile sarebbe stata senza dubbio più favorevole di quella conseguente al regime del cumulo dei redditi.

3. - Nel merito la questione è fondata.

Le censure avanzate dal rimettente fanno leva sul fatto che la norma impugnata, nell'elencare i redditi soggetti a tassazione separata, menziona espressamente gli emolumenti, relativi ad anni precedenti, percepiti per prestazioni di lavoro dipendente, nonché le indennità di cui alle lettere a) e g) del primo comma dell'art. 47 del d.P.R. n. 917 del 1986, senza tuttavia indicare la lettera e) che concerne appunto l'indennità di disoccupazione.

A parere del giudice a quo il mancato esplicito riferimento alla indennità di disoccupazione non consentirebbe di estendere a tale trattamento il più favorevole regime della tassazione

separata previsto per le altre categorie di emolumenti espressamente indicati. Ma la portata di tale sistema normativo sembra al giudice rimettente censurabile sotto il profilo costituzionale.

4. - Pur se l'art. 47 del citato d.P.R. n. 917 del 1986 ricomprende tra i redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente l'indennità di disoccupazione, la omessa espressa indicazione di tale indennità tra i redditi soggetti a tassazione separata (art. 16) non consente di colmare tale lacuna in via interpretativa, con la conseguenza che il trattamento di disoccupazione viene di fatto ad essere assoggettato al meno favorevole regime del cumulo dei redditi. Ciò, tuttavia, non appare conforme ai parametri costituzionali invocati atteso che l'indennità in oggetto spetta in luogo della retribuzione che viene a mancare per motivi indipendenti dalla volontà dei prestatori di lavoro. Svolgendo, quindi, una funzione sostitutiva del salario, l'indennità di disoccupazione deve soggiacere allo stesso regime fiscale previsto per il reddito di lavoro dipendente e va così soggetta al regime della tassazione separata ove venga, come nel caso, corrisposta in periodo d'imposta successivo a quello di riferimento. Invero, le finalità sottese alla previsione dello speciale sistema della tassazione separata, vanno ricercate nella esigenza di attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rigida applicazione del "principio di cassa" nei riguardi di redditi formatisi nel corso di periodi d'imposta precedenti quello di percezione delle somme.

Se dunque la ratio dell'istituto in esame è quella di evitare il determinarsi di una iniqua applicazione del meccanismo della progressività dell'IRPEF, tale ratio deve a maggior ragione valere nei riguardi dell'indennità di disoccupazione involontaria; la riduzione della misura di tale trattamento in conseguenza della maggior imposizione fiscale derivante dal sistema del cumulo dei redditi, non può ritenersi consentita in quanto l'indennità in questione mira proprio a dare attuazione al precetto dell'art. 38, secondo comma, della Costituzione che riconosce ai lavoratori il diritto sociale a che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di disoccupazione involontaria.

Né, d'altra parte, il diverso regime fiscale previsto può trovare giustificazione - come sostenuto dall'Avvocatura generale dello Stato - nel fatto che l'indennità di disoccupazione non sarebbe giuridicamente equiparabile alla retribuzione percepita per la prestazione di lavoro subordinato, dal momento che la prima costituisce una forma previdenziale mentre la seconda il corrispettivo di un contratto sinallagmatico.

Ed invero, la diversa natura degli emolumenti erogati al lavoratore dipendente non assume alcuna rilevanza ai fini fiscali; lo stesso art. 46, comma secondo, del d.P.R. n. 917 del 1986, infatti, include nella categoria dei redditi di lavoro dipendente "le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati", ed anche la giurisprudenza di legittimità è orientata nel senso che costituisce emolumento arretrato qualsiasi somma, anche occasionale, connessa ad un rapporto di lavoro dipendente e versata intempestivamente rispetto alla scadenza ordinaria.

L'art. 16, lettera b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, deve pertanto essere dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui non ricomprende tra i redditi ammessi a tassazione separata l'indennità di disoccupazione, corrisposta in periodo d'imposta successivo a quello di riferimento.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16, lettera b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n.

917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), nella parte in cui non ricomprende tra i redditi ammessi a tassazione separata l'indennità di disoccupazione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 luglio 1996.

Il Presidente: Ferri

Il redattore: Santosuosso

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 22 luglio 1996.

Il direttore della cancelleria: Di Paola

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.