

CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **46/2006** (ECLI:IT:COST:2006:46)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI**

Presidente: **MARINI** - Redattore: **GALLO F.**

Udienza Pubblica del ; Decisione del **25/01/2006**

Deposito del **08/02/2006**; Pubblicazione in G. U. **15/02/2006**

Norme impugnate: Art. 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29/09/1973, n. 601.

Massime: **30141**

Atti decisi: **ord. 1038/2004**

ORDINANZA N. 46 ANNO 2006

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Annibale MARINI; Giudici: Giovanni Maria FLICK, Ugo DE SIERVO, Romano VACCARELLA, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Maria Rita SAULLE, Giuseppe TESAURO,

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), promosso con ordinanza dell'11 ottobre 2004 dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento, nella controversia tributaria vertente tra Attilio Murru e l'Agenzia delle entrate - Ufficio di Trento, iscritta al n. 1038 del registro ordinanze 2004 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 3, prima serie speciale, dell'anno 2005.

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

udito nella camera di consiglio del 14 dicembre 2005 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che, nel corso di un giudizio promosso da un maresciallo maggiore aiutante dell'Esercito in congedo nei confronti dell'Ufficio di Trento dell'Agenzia delle entrate ed avente ad oggetto l'impugnazione del diniego di rimborso delle ritenute operate ai fini dell'IRPEF sulla pensione privilegiata ordinaria "militare comune" percepita dal contribuente, la Commissione tributaria di primo grado di Trento ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 34 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), «nella parte in cui non prevede, tra le agevolazioni ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche anche le somme corrisposte a titolo di trattamento pensionistico privilegiato, in aumento della pensione normale, specialmente quando, per effetto del cumulo, le stesse determinano, per il beneficiario, un decremento, anziché un incremento di reddito»;

che la Commissione riferisce, in punto di fatto: a) che il contribuente, a fronte di un importo di lire 232.416 percepito a titolo di detta pensione privilegiata, aveva chiesto alla competente sezione distaccata della Direzione delle entrate il rimborso di lire 304.440, quali ritenute effettuate su tale pensione ai fini dell'IRPEF dal 1° ottobre 1995 al 31 gennaio 1996, ed aveva per tale ragione invocato l'esenzione dall'imposta di cui al citato art. 34 del d.P.R. n. 601 del 1973; b) che l'istanza di rimborso era stata respinta dall'Ufficio finanziario in base al rilievo che l'esenzione era prevista soltanto per le pensioni privilegiate ordinarie cosiddette "militari tabellari", di natura risarcitoria, e non anche per quelle privilegiate ordinarie "militari comuni" di cui all'art. 67 del d.P.R. 29 dicembre 1973, n. 1092 (Approvazione del testo unico delle norme sul trattamento di quiescenza dei dipendenti civili e militari dello Stato), di natura pacificamente reddituale; c) che lo stesso contribuente, nell'impugnare il provvedimento di diniego, aveva chiesto, in via principale, la dichiarazione di esenzione dall'IRPEF della pensione privilegiata, con condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle suddette ritenute, e, in subordine, la dichiarazione di esenzione dall'imposta degli «assegni connessi» a detta pensione, con condanna dell'Amministrazione resistente al rimborso delle ritenute effettuate sugli assegni stessi dal 1° ottobre 1995 al «31.10.1996» (*recte*: 31 gennaio 1996); d) che la resistente Agenzia delle entrate aveva ribadito in giudizio l'inapplicabilità alla fattispecie dell'invocata esenzione di cui all'art. 34 del d.P.R. n. 601 del 1973, estesa alla sola categoria delle pensioni privilegiate ordinarie "militari tabellari" dalla sentenza della Corte costituzionale n. 387 del 1989;

che il giudice rimettente afferma, in punto di diritto: a) che «non par dubbio che l'assegno corrisposto al ricorrente "a titolo di trattamento pensionistico privilegiato" [...] abbia natura risarcitoria», in quanto il diritto a pensione privilegiata, ai sensi dell'art. 64 del citato d.P.R. n. 1092 del 1973, deriva da una lesione o da una infermità, dipendenti da causa di servizio, che abbiano reso il soggetto inabile alle mansioni proprie della qualifica posseduta ed esercitate alla data del collocamento a riposo, qualunque sia stato il motivo formale della cessazione dal servizio; b) che, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, «la natura di pensione privilegiata dell'aumento in questione, tuttavia, non è sufficiente ai fini della sua assimilazione alle pensioni di guerra», esenti dall'IRPEF ai sensi del citato art. 34, primo comma, del d.P.R. n. 601 del 1973; c) che, «nella specie, l'aumento in questione è stato concesso "a titolo di trattamento pensionistico privilegiato" e non di assegno connesso a tale pensione», espressamente esentato dall'IRPEF in forza del medesimo art. 34, primo comma; d) che, pertanto, «a differenza degli assegni ad esse connessi, le pensioni privilegiate ordinarie non sono sottratte all'imposta sul reddito delle persone fisiche»;

che, sulla base di tali premesse, il giudice *a quo* ritiene che l'esclusione «dell'aumento in parola» dall'agevolazione fiscale di cui al menzionato art. 34 del d.P.R. n. 601 del 1973 comporti, in conseguenza del «cumulo» di tale «aumento» con gli altri redditi del contribuente, la violazione degli evocati parametri costituzionali, sotto quattro profili;

che in primo luogo, «già, in via di principio, il cumulo dei redditi in capo al medesimo percettore» sarebbe costituzionalmente illegittimo, in quanto, «attraverso il meccanismo

dell'aliquota progressiva», determinerebbe «una evidente disparità di trattamento tra famiglie composte da più percettori di reddito e famiglie composte da un percettore di reddito», minando perciò, «all'interno, specialmente, dei nuclei familiari il principio di eguaglianza sostanziale»;

che, in secondo luogo, il suddetto «aumento» potrebbe trasformarsi, per effetto del cumulo e dell'aliquota di imposta sui redditi cumulati, in uno strumento di decremento del reddito del contribuente, «come, nella specie, sembra essere avvenuto, laddove (come deduce il ricorrente) a fronte di un riconosciuto e concesso incremento della pensione di L. 232.416, l'importo sottratto a titolo di IRPEF è stato di L. 304.440»;

che, in terzo luogo, «detto cumulo» contrasterebbe con l'art. 53 Cost., in quanto nella «previsione della capacità contributiva» non potrebbero «farsi rientrare somme (peraltro generalmente modeste), riconosciute e corrisposte a titolo di infermità subite dal contribuente nell'espletamento di un servizio reso a vantaggio della collettività (qual è il servizio militare anche se non di leva) ed inidonee persino a compensare le perdite che, sia pure a livello di mera potenzialità, il titolare avrebbe potuto conseguire in difetto delle subite infermità»;

che, infine, «il cumulo in parola» violerebbe anche l'art. 3 Cost., perché, con riferimento al primo comma, determinerebbe «una disparità di trattamento rispetto a quanti, non affetti da infermità ed essendo percettori di più redditi, si trovino in situazioni diverse rispetto a quella in cui versa il soggetto infermo», e perché, con riferimento al secondo comma, tale disparità di trattamento si tradurrebbe in un «decremento di reddito» ostativo al «pieno sviluppo della persona umana» ed in contrasto «con la riconosciuta necessità» di incrementare il reddito medesimo;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo una pronuncia di inammissibilità o di manifesta infondatezza della questione sollevata;

che, quanto all'eccepita inammissibilità, l'Avvocatura erariale rileva che la fattispecie sarebbe stata descritta in modo lacunoso dal giudice *a quo*, il quale, pur denunciando l'effetto negativo del «cumulo» degli emolumenti determinato dalla progressività dell'IRPEF, non spiegherebbe se e come la fattispecie al suo esame integri un'ipotesi di cumulo di redditi e si limiterebbe ad esporre «esclusivamente la differenza negativa tra l'incremento della pensione e l'importo dell'IRPEF relativa al periodo considerato», omettendo di indicare gli elementi di fatto decisivi per stabilire se, nella specie, siano state applicate differenti aliquote d'imposta per scaglioni di reddito diversi;

che, sempre quanto all'inammissibilità della questione, la difesa dello Stato osserva, altresì, che i lamentati effetti decrementativi del reddito conseguenti a detto cumulo non sarebbero né sufficientemente illustrati, né tanto meno dimostrati, perché il rimettente, da un lato, avrebbe motivato sul punto in modo perplesso ed in base alle sole deduzioni della parte privata, senza procedere ad una autonoma valutazione delle risultanze processuali e, dall'altro, non avrebbe considerato che l'affermato decremento del reddito complessivo del contribuente - per effetto dell'«aumento della pensione» - sarebbe escluso in radice dalla «forma di progressività [...] per scaglioni», in quanto l'aliquota IRPEF più elevata, corrispondente allo scaglione di reddito superiore, si applicherebbe «esclusivamente alla quota di reddito rientrante nello scaglione» stesso e non inciderebbe, perciò, sul reddito complessivo;

che inoltre, ad avviso dell'Avvocatura erariale, la sollevata questione sarebbe inammissibile, perché i lamentati effetti incostituzionali del suddetto cumulo deriverebbero non dalla norma censurata, ma semmai dall'applicazione del non censurato art. 11 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), relativo alla determinazione dell'IRPEF;

che, per la difesa dello Stato, l'inammissibilità della questione deriverebbe anche dal fatto che la censura concernente la dedotta disparità di trattamento tra le famiglie monoreddito e le altre, nonché tra percettori di reddito infermi e non infermi sarebbe insufficientemente argomentata e, comunque, prospettata in modo astratto, non avendo il giudice *a quo* precisato se il contribuente sia inserito in un nucleo familiare e, in tal caso, se sia l'unico percettore di reddito;

che, infine, sempre in punto di inammissibilità, la difesa erariale deduce che la pronuncia additiva richiesta dal rimettente non sarebbe costituzionalmente necessitata, comportando invece la scelta tra una pluralità di soluzioni e, quindi, valutazioni di opportunità riservate alla discrezionalità del legislatore;

che, quanto al merito della questione, l'Avvocatura generale dello Stato, con riferimento alla dedotta violazione del principio di capacità contributiva, richiama la costante giurisprudenza costituzionale e di legittimità circa la natura reddituale e non risarcitoria della pensione privilegiata ordinaria e, con riferimento al denunciato contrasto con l'art. 3, primo comma, Cost. del trattamento fiscale complessivamente più oneroso derivante dal "cumulo" dei redditi a carico delle famiglie monoreddito, richiama la sentenza n. 358 del 1995 della Corte costituzionale - cui si è costantemente conformata la Corte di cassazione - che ha già escluso la fondatezza di tale dubbio di incostituzionalità;

che, sempre ad avviso della difesa erariale, anche la censura relativa alla violazione dell'art. 3, secondo comma, Cost. sarebbe palesemente infondata, sia perché la stessa previsione del trattamento pensionistico privilegiato si inserirebbe in una prospettiva di attuazione del principio di eguaglianza sostanziale, sia perché gli effetti fiscali di detto trattamento sul reddito complessivo del contribuente troverebbero una specifica disciplina costituzionale di riferimento nell'art. 53 Cost., laddove questo sancisce la generalità dell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche.

Considerato che la Commissione tributaria di primo grado di Trento dubita, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, della legittimità dell'art. 34 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), «nella parte in cui non prevede, tra le agevolazioni ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche anche le somme corrisposte a titolo di trattamento pensionistico privilegiato, in aumento della pensione normale, specialmente quando, per effetto del cumulo, le stesse determinano, per il beneficiario, un decremento, anziché un incremento di reddito»;

che la Commissione, nel sollevare la questione, riferisce che il contribuente, militare in congedo - sulla premessa di aver percepito la somma di lire 232.416 a titolo di pensione privilegiata ordinaria nel periodo dal 1° ottobre 1995 al 31 gennaio 1996 e di aver subito nel medesimo periodo ritenute su detta pensione ai fini dell'IRPEF pari a lire 304.440 - ha chiesto, in via principale, previa dichiarazione di esenzione dall'IRPEF di detto trattamento pensionistico, il rimborso delle ritenute e, in subordine, previa dichiarazione di esenzione dall'imposta degli «assegni connessi alla pensione privilegiata», il rimborso delle ritenute effettuate su tali assegni;

che, per il rimettente, «le somme corrisposte a titolo di trattamento pensionistico privilegiato, in aumento della pensione normale», non costituiscono «assegni connessi» alla pensione privilegiata ordinaria e quindi, a differenza di questi ultimi, non possono ritenersi esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche in forza del censurato art. 34 del d.P.R. n. 601 del 1973;

che, secondo il giudice *a quo*, la fattispecie è disciplinata dall'art. 67, quarto comma, del d.P.R. 29 dicembre 1973, n. 1092 (Approvazione del testo unico delle norme sul trattamento di quiescenza dei dipendenti civili e militari dello Stato), il quale, nel determinare la misura della

pensione privilegiata spettante ai militari con anzianità di almeno quindici anni di servizio, stabilisce che tale pensione «è liquidata nella misura prevista per la pensione normale aumentata di un decimo»;

che lo stesso rimettente riconduce le «somme corrisposte a titolo di trattamento pensionistico privilegiato, in aumento della pensione normale», a quelle costituite dall'«aumento di un decimo» della pensione normale, previsto da detto art. 67, quarto comma, del d.P.R. n. 1092 del 1973;

che, ad avviso del giudice *a quo*, l'omessa inclusione di tale aumento tra le ipotesi di esenzione dall'IRPEF, di cui al menzionato art. 34 del d.P.R. n. 601 del 1973, violerebbe i parametri costituzionali evocati, nel caso in cui l'aumento stesso - per effetto del cumulo con gli altri redditi del contribuente e, quindi, dell'applicazione di una maggiore aliquota di imposta sui redditi cumulati - determini un decremento del reddito complessivo, come si sarebbe verificato nella specie secondo quanto dedotto dal contribuente medesimo;

che la Commissione rimettente afferma, altresì, che il cumulo dei redditi ai fini dell'IRPEF in capo al medesimo percettore determinerebbe la lesione del principio di uguaglianza, in quanto, a causa dell'aliquota progressiva dell'imposta, si verificherebbe una disparità di trattamento tra famiglie monoreddito e famiglie «composte da più percettori di reddito», nonché tra percettori di più redditi, a seconda che siano affetti o no da infermità dipendenti da fatti di servizio;

che detto cumulo violerebbe, altresì, il principio di capacità contributiva, in ragione della esiguità della somma percepita a titolo di aumento di un decimo della pensione normale e della inidoneità di tale somma a compensare le perdite subite per infermità dipendenti da un servizio reso a vantaggio della collettività;

che la sollevata questione appare manifestamente inammissibile, per diversi e concorrenti motivi;

che il giudice *a quo* argomenta le censure in modo contraddittorio, perché nega natura reddituale all'aumento in questione («non par dubbio che l'assegno corrisposto al ricorrente “a titolo di trattamento pensionistico privilegiato” [...] abbia natura risarcitoria»), con la conseguente sua non cumulabilità ai fini fiscali con gli altri redditi del contribuente, e contemporaneamente afferma detta natura, denunciando l'illegittimità costituzionale del «cumulo» del reddito costituito dall'aumento di un decimo della pensione normale con altri redditi;

che, inoltre, la questione è prospettata in modo perplesso, perché i denunciati effetti di «decremento del reddito», derivanti dall'applicazione di un'aliquota d'imposta progressiva, sono affermati dal rimettente in base non già ad un'autonoma valutazione delle risultanze processuali, ma alle sole deduzioni del contribuente, riportate oltretutto in modo dubitativo («così come, nella specie, sembra essere avvenuto [...] come deduce il ricorrente»);

che l'ordinanza risulta poi motivata in modo illogico perché, nel censurare il «cumulo dei redditi in capo al medesimo percettore», adduce, a dimostrazione della dedotta illegittimità costituzionale, ipotesi non correlabili con quella censurata in quanto concernenti la disparità di trattamento non tra soggetti percettori di più redditi cumulati, ma tra «famiglie composte da più percettori di reddito e famiglie composte da un solo percettore di reddito»;

che nell'ordinanza di rimessione la fattispecie risulta descritta anche in modo insufficiente, perché il giudice *a quo* omette di indicare elementi decisivi ai fini del controllo di questa Corte sulla rilevanza della questione (qualità e misura dei redditi che sarebbero oggetto di cumulo, reddito complessivo del contribuente, scaglioni di reddito e relative aliquote applicabili, calcolo

dell'asserito decremento);

che, infine, il rimettente incorre in una evidente *aberratio ictus*, perché non considera che i denunciati effetti negativi del cumulo dell'“aumento della pensione normale” con gli altri redditi del contribuente non deriverebbero dalla censurata norma di agevolazione di cui all'art. 34 del d.P.R. n. 601 del 1973, ma semmai dall'applicazione delle norme previste dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), in tema di cumulo dei redditi ai fini dell'IRPEF;

che, pertanto, la sollevata questione è manifestamente inammissibile per tutti i motivi sopra indicati; e ciò a prescindere dalla pure palese erroneità del presupposto interpretativo da cui muove la Commissione rimettente, la quale ritiene che il suddetto “aumento” costituisce un reddito autonomo rispetto alla pensione normale, cumulabile con questa e con tutti gli altri redditi del contribuente, senza considerare che esso, ai sensi del citato art. 67, quarto comma, del d.P.R. n. 1092 del 1973, è invece privo di autonomo rilievo reddituale, concorrendo a determinare l'importo complessivo della pensione privilegiata militare ordinaria, sostitutiva della pensione normale (v., in tal senso, la sentenza n. 151 del 1981).

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 34 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 gennaio 2006.

F.to:

Annibale MARINI, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria l'8 febbraio 2006.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA

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