

Tagli di spesa (stipendiale) e concetto di tributo: confusioni pericolose

di Dario Stevanato, Antonio Vallebona, Raffaello Lupi

Le misure di taglio agli stipendi dei dipendenti pubblici suscitano riflessioni sul concetto di tributo, nella particolare situazione in cui l'ente impositore (lo Stato) è anche il datore di lavoro. L'intervento autoritativo sui livelli dei trattamenti economici può infatti essere inquadrato tra le misure di contenimento degli stipendi, o tra quelle di imposizione fiscale, come hanno denunciato i giudici amministrativi e come ha poi ritenuto la Corte costituzionale con la sentenza n. 223 del 2012. Al di là degli indizi che, nel caso del D.L. n. 78/2010, potevano far propendere per la natura tributaria, la confusione tra «riduzione delle spese» ed «aumento delle entrate» è sempre pericolosa, anche perché l'episodio potrebbe ripetersi.

■ Riduzione dei trattamenti economici dei pubblici dipendenti: «taglio» agli stipendi o discriminatorio prelievo fiscale?

Dario Stevanato

Nell'ambito delle tante manovre economiche che hanno di recente contrassegnato la politica governativa, il decreto «anticrisi» (1) prevede, tra le misure di riduzione del deficit, alcune disposizioni volte al contenimento delle spese in materia di impiego pubblico. Più in particolare, l'art. 9, comma 2, del decreto legge ha previsto, per un triennio (2011, 2012 e 2013), una riduzione dei trattamenti economici complessivi dei pubblici dipendenti, superiori ad una determinata soglia: in specie, una riduzione pari al 5% dell'importo eccedente i 90 mila euro annui, fino a 150 mila euro, e del 10% per la parte eccedente 150 mila euro.

L'ordinanza del Tribunale Regionale di Giustizia Amministrativa di Trento n. 147 del 2012 (2) si riferisce ai ricorsi presentati da alcuni magistrati (categoria interessata dal citato provvedimento di «taglio degli stipendi»), i quali avevano eccepito l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 2, del decreto «anticrisi» (nonché di altre disposizioni dello stesso art. 9 riguardanti i soli magistrati) (3), tra l'altro sotto il profilo della violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, anche in riferimento al principio di solidarietà (art. 2

Note:

(1) D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

(2) Per il testo dell'ordinanza cfr. pag. 519. Nello stesso senso cfr. anche TAR Trento, 14 dicembre 2011, n. 307, rispetto al quale si è pronunciata ora Corte cost., 11 ottobre 2012, n. 223, a pag. 522.

(3) L'ordinanza n. 307/2011 si occupa della cd. indennità giudiziaria (indennità speciale), cioè una voce facente parte della retribuzione dei magistrati, consistente nella compensazione degli specifici oneri gravanti su di essi. Si tratterebbe insomma di una voce retributiva assimilabile ad un forfetario «rimborso spese», ad esempio e tipicamente a fronte dello svolgimento di una parte delle attività istituzionali dei magistrati presso le proprie abitazioni. Tale indennità è stata appunto ridotta progressivamente dall'art. 9, comma 22, del D.L. 78/2010 nel triennio 2011-2013, con la conseguenza che, ad avviso dei giudici trentini, gli oneri incontrati dai magistrati - non più interamente coperti dall'indennità, decurtata nel triennio in esame - andrebbe ad intaccare il loro patrimonio. Orbene, tale decurtazione forzata avrebbe dato vita ad un prelievo di natura tributaria: «l'imposizione di detti nuovi sacrifici economici è stata infatti realizzata attraverso un atto autoritativo generale di carattere ablatorio e la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione concorre al fabbisogno finanziario dello Stato sotto forma di risparmio di spesa. In realtà, al di là del *nomen* (risparmio, rallentamento di dinamiche retributive, ecc.) si tratta di un vero e proprio prelievo forzoso di somme stipendiali ed indennitarie a copertura di fabbisogni finanziari indifferenziati dello Stato apparato».

(segue)

Cost.) e al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Ciò sull'assunto che le riduzioni stipendiali a carico dei dipendenti pubblici in generale (e dei magistrati, in particolare) costituiscano un prelievo fiscale con carattere discriminatorio, giacché lo stesso colpisce soltanto le retribuzioni dei pubblici dipendenti, e non anche i redditi dei lavoratori dipendenti del settore privato e quelli dei lavoratori autonomi. La discriminazione risulterebbe poi, comparativamente, anche a seguito dell'introduzione del contributo di solidarietà, posto che questo si applica soltanto sui redditi superiori alla soglia di 300 mila euro annui, e si applica con un'aliquota più bassa (3%).

In verità, non credo sia necessario dilungarsi più di tanto su questi aspetti: mi sembra infatti piuttosto evidente che, se si inquadrano le misure di «taglio» previste dall'art. 9 del D.L. n. 78/2010 tra le entrate di carattere tributario, si tratterebbe di imposizioni fiscali che introducono trattamenti differenziati tra diverse categorie di contribuenti, colpendo esclusivamente i dipendenti del settore pubblico. Fino al punto da risultare, con ogni probabilità, costituzionalmente illegittime per violazione del principio di uguaglianza tributaria, non essendo vi ragione plausibile per attuare una discriminazione dei redditi di lavoro dipendente del settore pubblico, rispetto agli altri possessori di redditi appartenenti alla stessa (dipendenti del settore privato) o ad altre categorie reddituali.

Il nodo da sciogliere ha però carattere preliminare, riguarda cioè l'effettiva possibilità di inquadrare le misure censurate (quelle contenute nel citato art. 9) tra quelle aventi carattere tributario. E ciò dipende, in prima battuta, dal ruolo assunto dallo Stato nella vicenda in questione: come risulta dalla *rubrica legis* dell'art. 9 (contenimento delle spese in materia di impiego pubblico), e dal suo inserimento nel capo delle misure concernenti le riduzioni di spesa (e non già il reperimento di nuove entrate), sembra *prima facie* - che l'autorità statale, legiferando, sia intervenuta in veste di «datore di lavoro» dei dipendenti pubblici interessati dai tagli stipendiali, e non quale «ente impositore». In realtà, come vedremo tra un attimo, le norme incriminate, nonché l'evoluzione normativa successiva, depongono, ad un più approfondito esame, nel senso della natura tributaria dei «tagli stipendiali» dei dipendenti pubblici, previsti dall'art. 9 su citato.

Segnalo poi, benché non costituisca oggetto della pronuncia dei giudici trentini, che sono state recentemente introdotte anche altre disposizioni simili a quelle censurate, aventi cioè l'obiettivo di ridurre il costo dei trattamenti retributivi a carico delle Pubbliche amministrazioni. Mi riferisco in particolare all'art. 23-ter del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (4), il quale ha stabilito un tetto per gli emolumenti e i trattamenti retributivi del settore pubblico, commisurandoli, al massimo, al trattamento economico del Primo presidente della Corte di cassazione (5).

Non è tuttavia possibile trarre delle conclusioni generalizzate, valide per tutti i contesti.

Come vedremo tra un attimo il dubbio sulla reale natura, tributaria o meno, dei «tagli» previsti dall'art. 9 del D.L. n. 78/2010 dipende da un contesto normativo più ampio e da uno sviluppo legislativo successivo alla norma «incriminata», che non incide sulla possibilità di considerare invece altre disposizioni (come quella di cui all'art. 23 del D.L. n. 201/2011) delle vere e proprie misure extra-tributarie, aventi ad oggetto i livelli retributivi del settore pubblico.

Note:

(segue nota 3)

A questo punto i giudici trentini concludono nel senso dell'illegittimità del prelievo per violazione dell'art. 53 Cost., in quanto insistente su una componente della retribuzione non espressiva di capacità contributiva, trattandosi di un rimborso compensativo di spese strumentali all'attività svolta dai magistrati.

(4) Convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

(5) Si riporta per comodità del lettore l'art. 23-ter - Disposizioni in materia di trattamenti economici: «Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, è definito il trattamento economico annuo onnicomprensivo di chiunque riceva a carico delle finanze pubbliche emolumenti o retribuzioni nell'ambito di rapporti di lavoro dipendente o autonomo con pubbliche amministrazioni statali, di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, ivi incluso il personale in regime di diritto pubblico di cui all'articolo 3 del medesimo decreto legislativo, stabilendo come parametro massimo di riferimento il trattamento economico del primo presidente della Corte di cassazione. Ai fini dell'applicazione della disciplina di cui al presente comma devono essere computate in modo cumulativo le somme comunque erogate all'interessato a carico del medesimo o di più organismi, anche nel caso di pluralità di incarichi conferiti da uno stesso organismo nel corso dell'anno».

Riduzioni retributive dei pubblici dipendenti e misure fiscali: una nitida distinzione

La distinzione tra prelievo fiscale e taglio stipendiale è in linea teorica piuttosto netta: la tassazione è infatti un intervento ablativo ed autoritativo che interviene *ex post*, e presuppone che una ricchezza (un flusso reddituale, nel caso di specie) si sia manifestato e sia stato acquisito alla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente. Il prelievo tributario implica che il soggetto passivo dell'imposizione, antecedentemente all'imposizione stessa, abbia stabilmente incrementato il proprio patrimonio, per effetto di un titolo giuridico appropriato (6): occorre insomma che vi sia una «fonte» reddituale identificata normativamente, sulla quale, a posteriori, il prelievo tributario possa incidere. Trattandosi di redditi di lavoro dipendente, è necessario che la disciplina del rapporto di lavoro (legale o contrattuale) preveda una certa retribuzione, costituente «base imponibile» per l'applicazione dell'imposta. Il tributo sul reddito di lavoro è dunque un *posterius* rispetto alla retribuzione, il quale determina un parziale effetto ablativo della stessa.

La riduzione o il taglio dei livelli retributivi, nell'ambito della disciplina della prestazione lavorativa, è invece - ovviamente - fenomeno economicamente e giuridicamente ben diverso rispetto alla tassazione, nonostante alcune similitudini esteriori: il lavoratore si trova anche in tal caso a subire una riduzione delle proprie entrate nette, ma ciò avviene non per effetto di una obbligata devoluzione all'Erario di una parte del suo trattamento economico (cui comunque il lavoratore ha diritto, ed a cui corrisponde un debito del datore di lavoro), sotto forma di tributo, bensì per il contrarsi del flusso reddituale, conseguente ad una modifica del «prezzo» della prestazione lavorativa. La riduzione della retribuzione è insomma originaria, trovando la sua causa nella disciplina del rapporto di lavoro, e non in un intervento - a valle della retribuzione imponibile - della Pubblica amministrazione nella sua veste autoritativa di soggetto impositore.

Il punto critico di questo ragionamento è che, con riguardo all'art. 9 del D.L. n. 78/2010 sulla riduzione dei trattamenti economici dei pubblici dipendenti, lo Stato datore di lavoro è anche, al tempo stesso, il soggetto titolare del potere di imposi-

zione fiscale. Dunque, per tale ragione, al fine di stabilire la natura tributaria o meno del prelievo coattivo in esame, occorre appurare se il legislatore abbia inteso intervenire e sia in concreto intervenuto sulla disciplina del rapporto di lavoro, incarnando gli interessi economici - se ci si passa l'espressione - dello «Stato imprenditore» (cioè dello Stato datore di lavoro, che trae giovamento da una riduzione degli stipendi pubblici), oppure se abbia introdotto una misura che, fermi restando i livelli retributivi precedenti e dunque il diritto dei pubblici dipendenti a percepire quanto previsto dalle fonti disciplinari del rapporto di lavoro, consideri tali retribuzioni quale «indice di ricchezza» per l'esercizio di un prelievo fiscale (7) differenziato rispetto a quello previsto a carico di altre categorie di contribuenti.

Ora, l'art. 9, comma 2, sembra in apparenza inquadrabile nella prima categoria: la sensazione che la lettura della norma trasmette è che si tratti di un intervento finalizzato alla riduzione dei livelli retributivi, cioè una modifica *in peius* dei trattamenti economici previsti dagli ordinamenti dei pubblici dipendenti; e ciò anche con riguardo ai cd. dipendenti contrattualizzati, in relazione ai quali la disciplina del rapporto di lavoro ha fonte contrattuale e non legale (diversamente da quanto accade, ad esempio, per i magistrati, il cui trattamento stipendiale è rimesso a meccanismi automatici regolati direttamente dalla legge).

Uno sguardo alla normativa successiva al D.L. n. 78/2010 - richiamata anche dall'ordinanza n. 147/2012 - mette però seriamente in discussione quest'inquadramento, facendo propendere per la natura tributaria del prelievo.

Note:

(6) Non interessa in questa sede soffermarsi sui prelievi anticipati rispetto al realizzarsi del presupposto, come avviene ad esempio per l'istituto degli acconti d'imposta.

(7) Si noti peraltro che, anche quando il debitore di somme verso il dipendente pubblico (lo Stato datore di lavoro) e il soggetto attivo del rapporto tributario (lo Stato quale ente impositore) coincidono, non vi sono «compensazioni»: ciò significa che la retribuzione, da un lato, e il prelievo fiscale che grava sulla stessa, dall'altro, mantengono la propria fisionomia ed autonomia; con la particolarità che il prelievo fiscale viene affidato alla «ritenuta diretta», cioè una particolare modalità di effettuazione della ritenuta alla fonte sui redditi di lavoro, allorché il datore di lavoro è una Pubblica amministrazione.

Gli argomenti letterali e sistematici a favore della natura tributaria dei «tagli stipendiali»

Va infatti rammentato che, con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (8), era stato previsto un contributo di solidarietà sul reddito complessivo superiore a 90 mila euro annui, nella misura del 5% sulla parte eccedente il predetto importo, e del 10% sulla parte eccedente 150 mila euro. Contestualmente era stata sancita l'abrogazione dell'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010 sui «tagli stipendiali» dei dipendenti pubblici. In sede di conversione del D.L. n. 138/2011, tuttavia, venivano reintrodotte le decurtazioni stipendiali, mentre il contributo di solidarietà veniva rimodulato e fissato nella misura del 3% sul reddito complessivo eccedente i 300 mila euro annui. Da questa evoluzione della normativa, e dal collegamento tra la norma sulle riduzioni stipendiali dei pubblici dipendenti e il contributo di solidarietà, i magistrati trentini traggono una conferma della natura tributaria del prelievo sottoposto al loro esame. Anche perché l'art. 2, comma 2, del D.L. n. 138/2011 stabilisce che ai fini della verifica del superamento del limite dei 300 mila euro annui rileva anche il reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 9, comma 2, del D.L. 78/2010, al lordo della riduzione ivi prevista, e che il contributo di solidarietà non si applica sui redditi di cui all'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010.

Al di là di questa sarabanda di richiami normativi - che rischiano di confondere e disorientare il lettore - un dato sembra abbastanza certo: la preoccupazione del legislatore di coordinare le misure in esame onde evitare «doppie imposizioni», che si sarebbero altrimenti verificate assoggettando i redditi dei pubblici dipendenti già falciati dall'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010, all'ulteriore prelievo tributario denominato «contributo di solidarietà», operante con l'aliquota del 3% sul reddito complessivo eccedente i 300 mila euro annui.

Proprio il fatto che, ai fini della verifica del superamento del limite di 300 mila euro, rilevi anche il reddito dei dipendenti pubblici computato «al lordo» della riduzione prevista dall'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010, cioè come se tale riduzione non fosse stata operata, è un serio argomento logico per sostenere che la norma testé citata non ha in realtà ridotto le retribuzioni, bensì le ha sottoposte ad un prelievo di natura tributaria, tanto è vero che

le retribuzioni continuano a computarsi, ai fini della verifica del reddito complessivo e della soglia di 300 mila euro, come se non fossero state mai ridotte: le retribuzioni dei pubblici dipendenti, anche per la parte «tagliata» dal D.L. n. 78/2010, continuano a far parte del «reddito complessivo» del lavoratore; e questa parrebbe una riprova che non si è trattato di una riduzione retributiva, ma di un prelievo coattivo (avente carattere tributario). Un pubblico dipendente che, oltre alla retribuzione, disponga anche di altri redditi (ad esempio redditi fondiari o redditi diversi) dovrà corrispondere il contributo di solidarietà laddove il suo reddito complessivo superi i 300 mila euro annui, calcolando quest'ultimo al lordo del taglio stipendiale, che quindi a questi fini concorre a formare la base imponibile di un prelievo (il contributo di solidarietà) che appare nei fatti una ulteriore «aliquota IRPEF» oltre a quelle già previste dal T.U.I.R.

E la circostanza che il contributo di solidarietà non si applichi sui redditi dei pubblici dipendenti già decurtati dall'art. 9, comma 2, D.L. n. 78/2010 conferma da un diverso punto di vista la natura tributaria del prelievo. Infatti, se si trattasse di una riduzione degli stipendi stabilita dal datore di lavoro pubblico, non vi sarebbe poi ragione di non assoggettare tali retribuzioni, ancorché ridotte, all'ordinario prelievo tributario cui risulta assoggettato il reddito complessivo superiore a 300 mila euro annui: si tratterebbe infatti di redditi tassabili, aventi la medesima capacità contributiva di tutti gli altri redditi di pari ammontare.

Al contrario, proprio il fatto che il contributo di solidarietà non si applichi sui redditi dei pubblici dipendenti assoggettati al «taglio» conferma che il predetto «taglio» costituisce, con tutta probabilità, una misura tributaria, e che il legislatore ha voluto evitare una doppia imposizione e un abnorme cumulo di prelievi a carico dei dipendenti pubblici. Sui redditi eccedenti il limite di 300 mila euro, infatti, troverebbe altrimenti applicazione dapprima la falcidia del 5 e del 10% prevista dall'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010, e quindi - sul reddito al netto da tale falcidia - l'ulteriore prelievo del 3%. Se il primo taglio avesse natura retributi-

Nota:

(8) Convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

va, non vi sarebbe invece alcuna ragione per un «trattamento di favore» del reddito residuo sotto il profilo dell'imposizione fiscale; la risposta più plausibile a questa domanda è che non si tratti di un «trattamento di favore», ma di una misura per evitare un cumulo di prelievi fiscali.

D'altra parte, mi sembra che nello stesso art. 9 del D.L. n. 138/2011 vi sia un elemento utilizzabile in chiave interpretativa per asserire la natura tributaria del «taglio stipendiale». Il comma 2, dopo aver stabilito la riduzione dei trattamenti economici complessivi dei pubblici dipendenti, si chiude con la precisazione secondo cui «la riduzione non opera ai fini previdenziali». Dunque, il livello retributivo, anche per quanto riguarda il calcolo dei contributi previdenziali e assistenziali, rimane inalterato, cioè non risente del «taglio» operato per i trattamenti economici superiori a 90 mila euro annui. Ora, se si considera che, a seguito del D.Lgs. n. 314/1997, vige il principio di tendenziale coincidenza tra la retribuzione calcolata a fini previdenziali e quella rilevante ai fini fiscali (cioè la retribuzione imponibile ai fini IRPEF), vi è un ulteriore significativo elemento che induce a dubitare della reale natura delle riduzioni previste dall'art. 9 del D.L. n. 78/2010. Se la riduzione dei redditi eccedenti la soglia dei 90 mila euro annui deve essere considerata una riduzione stipendiale, cioè un

taglio del trattamento economico, non si comprende come la stessa retribuzione possa invece restare inalterata «ai fini previdenziali» (se non con la volontà di attenuare l'impatto della disposizione salvaguardando il profilo pensionistico che si era assestato sui livelli retributivi previgenti alla decurtazione). Ed ancor meno si comprende se si considera che, per quanto previsto dal D.Lgs. n. 314/1997, l'imponibile previdenziale si calcola a partire dal reddito di lavoro dipendente determinato ai sensi del T.U.I.R. Vi è dunque un forte indizio che, in realtà, i «tagli» previsti dall'art. 9 siano delle ablazioni che non incidono sui livelli retributivi precedenti, bensì sul diritto a percepire una parte della retribuzione (che resta quella di prima, come dimostra l'inciso secondo cui «la riduzione non opera ai fini previdenziali»), incisa da una sorta di «ritenuta diretta» del 5 o del 10%.

In definitiva, mi pare esistano diversi elementi che militano nel senso della natura tributaria della falcidia operata dall'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010, sui redditi dei pubblici dipendenti. Se si accoglie questo inquadramento, non credo vi sarebbero poi molti dubbi nell'affermare che si tratta di un prelievo discriminatorio, posto a carico di una sola classe di contribuenti, e perciò in conflitto con il principio di uguaglianza tributaria (artt. 3 e 53 Cost.).

■ Riduzione della retribuzione e prelievo tributario: la Consulta va in confusione

Antonio Vallebona

La sentenza della Corte costituzionale n. 223/2012 (9) nel confondere riduzione della retribuzione e prelievo tributario abbandona l'ordine per il caos. La disposizione dell'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010 (10) dichiarata incostituzionale era chiarissima, statuendo che «i trattamenti economici complessivi di singoli dipendenti ... delle amministrazioni pubbliche ... superiori a ... sono ridotti del ...».

La differenza di trattamento tra rapporti di lavoro pubblici, sottoposti a tale decurtazione della retribuzione, e rapporti di lavoro privati, rimastine immuni, non era attaccabile sul piano della legittimità costituzionale, in base al costante insegnamento della

stessa Consulta, che considera irrilevante il confronto in virtù del principio dell'art. 97 Cost. (11).

Ed allora la sentenza fa leva su aspetti di coordinamento col complessivo rapporto lavorativo e contributivo del dipendente. Sono aspetti efficacemente messi in risalto da Stevanato, ma pur sempre secondari, di coordinamento. In linea generale,

Antonio Vallebona - Professore ordinario di Diritto del lavoro presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

Note:

(9) Per il testo della sentenza cfr. pag. 522.

(10) Convertito dalla legge n. 122/2010.

(11) Per tutte cfr. Corte cost. n. 89/2003 sul lavoro a termine.

sul piano del rapporto tra diritto del lavoro e diritto tributario, per dichiarare incostituzionale la norma, la sentenza sembra muoversi come quegli avvocaticchi che, di fronte ad una causa civile persa in partenza, cercano di cambiare le carte in tavola con un disinvolto «giriandola a penale». La sentenza, infatti, «gira a tributario», con la conseguente incostituzionale disparità di trattamento, una questione invece tipicamente e solo lavoristica.

La regola di riduzione della retribuzione riguarda il rapporto di lavoro, attenendo alla quantità dell'obbligazione pecuniaria del datore.

Il prelievo tributario, invece, presuppone l'esistenza e l'adempimento di questa obbligazione, che determinano il reddito da lavoro.

L'eliminazione di una quota della retribuzione costituisce, dunque, disciplina del rapporto di lavoro e non prelievo tributario. La natura pubblica del datore di lavoro e la fonte legale della regola sono, ovviamente, irrilevanti ai fini, poiché anche nel lavoro pubblico la misura della retribuzione è regola del rapporto e le regole di fonte legale non sono

tutte per definizione diritto tributario. Mentre la destinazione delle risorse così risparmiate non modifica la natura solo lavoristica della regola, ma attiene ai rapporti interni tra Pubbliche amministrazioni.

Se, come fa la sentenza, si abbandonano questi elementari principi, vince il caos. E non si riesce più a distinguere, nell'ambito degli strumenti di finanza pubblica, tra tagli alle spese, ivi comprese le retribuzioni dei pubblici dipendenti, e incrementi delle imposte.

L'idea, che emerge alla fine della motivazione e ne spiega le forzature, secondo cui se si colpiscono i dipendenti il provvedimento dovrebbe essere «universale» per pubblici e privati, è un'idea «politica» e non «giuridica», del tutto fuori luogo in una sentenza. Oltretutto è un'idea sbagliata anche sul piano politico, poiché solo le retribuzioni dei dipendenti pubblici costituiscono una spesa pubblica, mentre le retribuzioni dei dipendenti privati dipendono dal mercato secondo le mediazioni dell'autonomia privata individuale e collettiva.

■ Incostituzionale tagliare gli stipendi pubblici?

Raffaello Lupi

In materia tributaria abbiamo incomprensioni, lacune e confusioni ben maggiori di quelle analizzate negli interventi che precedono, come quella tra maggiore imposta accertata e ricchezza non registrata. In un Paese dove neppure si sa cos'è l'evasione discutere della nozione di tributo sembra quindi un lusso; non serve una precisa nozione di tributo per discutere sui tributi principali: sappiamo che l'IVA è un tributo e che il pomodoro è un ortaggio anche senza una nozione di tributo e una di ortaggio.

Detto questo, la sentenza n. 223/2012 della Corte costituzionale è preoccupante, al di là della correttezza delle condivisibili riflessioni sul trattamento tributario della magistratura, e sulla lesione delle relative prerogative contrattuali di «potere dello Stato». Sono riflessioni condivisibili, ma che poi, come giustamente scrive Vallebona, «virano sul tributario», evidentemente questione meno imbarazzante e più facile da motivare. La nozione di tributo indicata nel punto 12.2 della sentenza, che ripor-

tiamo in calce, ha infatti una portata generalizzata e preoccupante. Essa oggettivamente limita la possibilità di ridurre le spese pubbliche, forse non solo per stipendi. Ne derivano plateali limitazioni giuridico-formali al governo della collettività, cioè alla politica. Che già ha apportato un taglio agli stipendi dei dirigenti pubblici di grado elevato, calmierandoli rispetto alla retribuzione del Primo Presidente della Corte di cassazione. Sarebbe da discutere sulla riduzione *ex lege* dei canoni di locazione di immobili locati a enti pubblici, chiedendosi se è un tributo anche quello. La riduzione autoritativa della spesa pubblica mediante taglio degli stipendi è stata massicciamente utilizzata in Grecia, per i pubblici dipendenti, anche di basso grado.

Per questo le affermazioni della sentenza in esame sono pericolose, al di là della sottile utilizzazione, contro la legge sospettata di incostituzionalità, di molti accorgimenti pratici diretti a coordinare il taglio stipendiale con la complessiva vicenda retributiva del dipendente, in servizio e in quiescenza

(rinvio qui alle riflessioni di Stevanato). Tuttavia, la riduzione unilaterale di stipendio, da parte di uno Stato che non è solo datore di lavoro, ma anche soggetto attivo del tributo, non è un tributo. L'argomento delle pensioni, calcolate sul trattamento al lordo della riduzione, su cui fa leva la sentenza, è a favore degli interessati e della semplicità di calcolo. È invece specioso l'argomento secondo cui il taglio stipendiale dovrebbe essere deciso dai singoli enti datori di lavoro, i quali avrebbero dovuto trattenerlo nel loro bilancio; si trascura così che sono tutti enti sostenuti da trasferimenti statali, continuandosi a confondere la riduzione delle spese, sia pure per stipendi, con l'aumento delle entrate. I dipendenti pubblici, infatti, non solo «pagano le imposte», ma anche «prendono le imposte», vivono di imposte e se queste non bastano di debito pubblico. I dipendenti pubblici non sono del tutto identici a quelli privati. Questi ultimi possono essere tassati quanto si vuole, ma si

guadagnano la propria remunerazione «sul mercato», presso i clienti, come rilevava Vallebona; essi sono quindi fuori dal sistema di finanza pubblica, il che conferma quanto sia pericolosa questa sentenza come precedente.

Vorremmo proprio vedere come deciderà la Corte quanto le si porrà un analogo quesito. Considerare la riduzione *ex lege* di spesa come tributo rende ancora più difficile il governo della finanza pubblica. Invece non ritengo giustificate le accuse, di vari organi di stampa, alcuni dei quali riportati su www.giustiziafiscale.com, in un post con lo stesso titolo di questo pezzo, su un presunto conflitto di interessi. Secondo me la decisione della sentenza è stata presa in buona fede, ma usando argomenti tributari come grimaldello per non scendere sul terreno della lesione delle prerogative della magistratura. Di cui, nel corpo della sentenza, si parla però molto di più di quanto non si discuta della nozione di tributo.

■ L'ordinanza

Tribunale Regionale di Giustizia Amministrativa di Trento, Sez. Unica, Ordinanza 10 maggio 2012 (19 aprile 2012), n. 147 - Pres. Pozzi - Rel. Stevanato (stralcio)

1. I ricorrenti, tutti magistrati dell'Ordinamento giudiziario in servizio (o già in servizio, quelli attualmente in quiescenza) ... con il presente ricorso chiedono il riconoscimento del proprio diritto alla retribuzione, da calcolare senza le decurtazioni introdotte dall'art. 9, comma 2, del d.l. 31 marzo 2010, n. 78, convertito in l. 30 luglio 2010, n. 122, confermate dall'art. 2, comma 1, d.l. 13 agosto 2011, n. 138, come modificato in sede di conversione dalla l. 14 settembre 2011, n. 148, nonché la condanna dell'Amministrazione ai conseguenti pagamenti, se del caso con ogni accessorio di legge.

Essi sono tutti titolari di trattamento retributivo superiore a 90.000 euro annui (come risulta dai cedolini prodotti in giudizio) e sono quindi soggetti alle anzidette decurtazioni. A sostegno del ricorso essi deducono l'illegittimità costituzionale del citato comma 2 dell'art. 9 del d.l. 31.5.2010 n. 78, come convertito nella l. 30.7.2010, n. 122, per: a) violazione del principio di eguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.), anche in riferimento al principio di solidarietà (art. 2 Cost.) e del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.); irragionevolezza ed illogicità manifeste; eccesso e sviamento di potere legislativo. In sintesi, i precetti costituzionali in rubrica verrebbero contestualmente e concorrentemente violati, essendosi introdotta dalla norma di

legge un'ingiustificata disparità di trattamento tra i pubblici dipendenti in generale (compresi i magistrati) e tutte le altre categorie di lavoratori subordinati ed autonomi; b) violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 3, 36, 53, 97, 101, 102, 104, 107 e 108 Cost., essendo compromessi i principi di autonomia e indipendenza della magistratura. (*Omissis*)

4. Va premesso che il decreto legge n. 78 del 2010 è stato adottato, come recita il suo preambolo, in considerazione della «straordinaria necessità ed urgenza di emanare disposizioni per il contenimento della spesa pubblica e per il contrasto all'evasione fiscale ai fini della stabilizzazione finanziaria, nonché per il rilancio della competitività economica». Nel quadro di una serie di previsioni finalizzate al contenimento ed alla riduzione della spesa pubblica si colloca, appunto, l'art. 9, relativo al «contenimento delle spese in materia di pubblico impiego», che impone ai soli dipendenti pubblici - e tra essi i magistrati - sacrifici di considerevole entità, a partire dal blocco di ogni meccanismo di adeguamento retributivo fino, appunto, alle decurtazioni di cui all'art. 9, comma 2, per i dipendenti il cui trattamento economico complessivo superi i 90.000 euro. Nessuna previsione analoga è prevista, invece, per i lavoratori dipendenti del settore privato e per i lavoratori auto-

mi, il cui reddito, quindi, nel triennio considerato non solo non subirà decurtazioni di sorta, ma, anzi, potrà addirittura subire incrementi, laddove ciò sia stabilito dall'autonomia negoziale, dalle dinamiche salariali e da quelle inerenti i prezzi e tariffe come stabiliti dalle offerte del mercato e dall'incremento dell'inflazione.

5. Occorre anzitutto precisare che una norma così concepita appare configurarsi come prestazione patrimoniale imposta, ex art. 23 Cost., nonché come prelievo forzoso di natura tributaria, che dovrebbe essere rispettoso dei principi di eguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost) correlati a quello di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Infatti, l'imposizione di detti nuovi sacrifici economici individuali è stata realizzata attraverso un atto autoritativo generale di carattere ablatorio e la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione concorre al fabbisogno finanziario dello Stato sotto forma di risparmio di spesa. In realtà, al di là del *nomen* (risparmio, rallentamento di dinamiche retributive, contributo, ecc.), si tratta di un vero e proprio prelievo forzoso di somme stipendiali a copertura di fabbisogni finanziari indifferenziati dello Stato apparato. Sussistono, pertanto, a parere di questo Collegio, gli elementi basilari per qualificare, quella in esame, una disposizione tributaria: elementi che sono costituiti «dall'ablazione di somme trattenute da parte del datore di lavoro e da costui successivamente versate nelle casse dell'erario» e «dalla destinazione delle somme in questione all'apprestamento di mezzi necessari al fabbisogno dello Stato» (cfr., Corte costituzionale 12 gennaio 1995, n. 11). Tuttavia, i pesanti sacrifici imposti dalla legge gravano soltanto su alcune categorie di lavoratori, lasciando inspiegabilmente ed illogicamente indenni tutte le altre categorie del settore privato e dei lavoratori autonomi: categorie tutte caratterizzate dall'unitarietà riconducibile al principio costituzionale lavoristico. Non ignora certo il collegio che la Corte costituzionale, in più occasioni, ha ammesso la possibilità di una disciplina differenziata del rapporto di lavoro pubblico rispetto a quello privato, in quanto il processo di omogeneizzazione dei due settori incontra il limite «della specialità del rapporto e delle esigenze del perseguimento degli interessi generali» (sentenza n. 275 del 2001). Ma tale differenziazione è stata sempre riaffermata a fini ordinamentali, funzionali e retributivi, in quanto la pubblica amministrazione «conserva pur sempre - anche in presenza di un rapporto di lavoro ormai contrattualizzato - una connotazione peculiare», essendo tenuta «al rispetto dei principi costituzionali di legalità, imparzialità e buon andamento cui è estranea ogni logica speculativa» (sentenza n. 82 del 2003). La specificità del «lavoro pubblico - ha affermato ancora la Corte - per il quale rileva l'art. 97 Cost.» (sentenza n. 367 del 2006) legittima differenziazioni di trattamento rispetto al lavoro privato, come quelle relative alla «peculiarità del contratto collettivo nel pubblico impiego» che è efficace *erga omnes* ed è «funzionale all'interesse pubblico di cui all'art. 97

Cost.», inderogabile sia in *peius* che in *melius*, con ciò determinandosi «l'impossibilità di ritenere a priori irrazionali le peculiarità» della diversa disciplina (sentenza n. 199 del 2003). Tuttavia, se è pur vero che non è possibile effettuare una comparazione tra la categoria dei lavoratori che prestano la loro attività nelle pubbliche amministrazioni e quella dei dipendenti dai datori di lavoro privati, non sussistendo quella omogeneità di situazioni normative che renderebbe ingiustificata la diversa regolamentazione adottata, ciò rileva per le diverse dinamiche retributive del settore privato e di quello pubblico (Corte cost., 16 maggio 2008, n. 146). Per quest'ultimo, poi, vige la finalità di razionalizzare il costo del personale, contenendone la spesa complessiva, diretta e indiretta, entro i vincoli di finanza pubblica (ex art. 2, comma 1, della legge 23 ottobre 1992, n. 421 «Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale», ed ex art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 165 del 2001). Nel caso di specie, però, non si tratta di misure inerenti una diversa disciplina dei trattamenti stipendiali del solo pubblico impiego, attraverso congelamento, raffreddamento o rideterminazione *in pejus* dei livelli stipendiali, ma di un prelievo fiscale su redditi che, al pari di tutti gli altri redditi da lavoro, dipendente od autonomo, trovano nel generale valore costituzionale del lavoro la loro unica causa e titolo di legittimazione. Il peso fiscale in contestazione, dunque, viene imposto non a tutti i lavoratori contribuenti, ma esclusivamente a quelli pubblici, nonostante unica ed omogenea sia, sul piano causale ed eziologico, la fonte del prelievo. A ciò si aggiunga che il prelievo aggiuntivo forzoso in questione neppure appare essere conformato alla capacità contributiva di ciascuno, poiché non distingue tra dipendenti il cui reddito è costituito dal solo stipendio e dipendenti che percepiscono redditi diversi ma comunque, direttamente o indirettamente, connessi alla funzione svolta: ci si riferisce, all'evidenza, agli incarichi c.d. extraistituzionali ed extragiudiziari, come compensi per arbitrati, consulenze, incarichi di studio e di insegnamento, etc.. Il prelievo, infatti, è uguale per entrambe le sub categorie lavorative, quando siano superate le due soglie di 90.000 e 150.000 euro. Ora, è evidente che i percettori di compensi per incarichi conferiti *ab externo* non risentiranno, o risentiranno assai meno, del sacrificio loro imposto, in quanto tali compensi sfuggono al prelievo forzoso ed, anzi, essi saranno invogliati - in spregio ai fondamentali canoni di buon andamento (art. 97) e di indipendenza (artt. 101, comma 2, e 104) ad incrementare ancor più la loro attività extraistituzionale per compensare, in tal modo, la perdita derivante dalla decurtazioni stipendiali. Ma tutto ciò non potrà non avere una ricaduta negativa sul servizio da essi prestato a favore dell'Amministrazione, se le loro energie lavorative saranno deviate in tal modo verso l'esterno, con ulteriore pregiudizio, ripete-

si, del principio di buon andamento fissato dall'art. 97 Cost.

(*Omissis*)

11. Ad avviso del Collegio risulta non manifestamente infondato anche l'ulteriore profilo di incostituzionalità con cui i ricorrenti deducono che il carattere discriminatorio della misura in esame, a poco più di un anno di distanza dall'emanazione del D.L. n. 78/2010, è emerso *per tabulas* allorché il Governo ha deciso con il decreto-legge n. 138/2011 di abrogare l'art. 9, comma 2, qui all'esame e di sostituirlo con il c.d. «contributo di solidarietà», ovvero con un prelievo fiscale straordinario applicabile a tutti i redditi, da lavoro dipendente o da lavoro autonomo, ed a tutti i lavoratori, dipendenti pubblici, privati ed autonomi. L'art. 2, comma 1, del citato d.l. n. 138 del 13 agosto 2011, infatti, nella sua versione originaria stabiliva che «in considerazione della eccezionalità della situazione economica internazionale e tenuto conto delle esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea, a decorrere dal 2011 e fino al 2013, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, sul reddito complessivo di cui all'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, 917, e successive modificazioni, di importo superiore a 90.000 euro lordi annui, è dovuto un contributo di solidarietà del 5 per cento sulla parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10 per cento sulla parte eccedente 150.000 euro. contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del citato testo unico n. 917 del 1986». Il medesimo comma 1 prevedeva, poi, l'abrogazione delle «disposizioni di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78». Il successivo comma 2 demandava infine ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro il 30 settembre 2011, il compito di determinare le «modalità di attuazione» delle disposizioni di cui sopra, «garantendo l'assenza di oneri per il bilancio dello Stato e assicurando il coordinamento tra le disposizioni di cui al comma 1 e quelle contenute nei soppressi articoli 9, comma 2, del decreto-legge n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122/2010, e 18, comma 22-bis, del decreto-legge a 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111/2011». L'abolizione della decurtazione prevista, per i soli dipendenti pubblici, dall'art. 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010, e la sua sostituzione con il «contributo di solidarietà» incidente, nella medesima misura, su tutti i redditi avrebbe consentito di rimuovere l'evidente disparità di trattamento avvertita dal medesimo esecutivo, che aveva deciso l'eliminazione del prelievo originario. Sennonché, nell'iter di conversione del d. l. n. 138 del 2011, su emendamento addirittura del medesimo Governo, la formulazione originaria dell'art. 2, comma 1, è stata soppressa: le decurtazioni stipendiali previste dall'art. 9, comma 2, del D.L. n.

78/2010 sono state reintrodotte. Il testo dell'art. 2, quale risultante dalle modifiche proposte dal governo ed approvate in sede di conversione, prevede infatti ora, al comma 1, che «le disposizioni di cui agli articoli 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, continuano ad applicarsi nei termini ivi previsti rispettivamente dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013 e dal 1° agosto 2011 al 31 dicembre 2014». Il successivo comma 2, sempre «in considerazione della eccezionalità della situazione economica internazionale e tenuto conto delle esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea», stabilisce poi che «a decorrere dal 10 gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013 sul reddito complessivo di cui all'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di importo superiore a 300.000 euro lordi annui, è dovuto un contributo di solidarietà del 3 per cento sulla parte eccedente il predetto importo». Dunque, il «contributo di solidarietà», che nelle formulazioni originarie avrebbe dovuto assorbire le decurtazioni di cui all'art. 9, comma 2, ripristinando la parità di trattamento tra dipendenti pubblici, dipendenti privati e lavoratori autonomi, in sede di conversione si è trasformato in un prelievo fiscale incidente in misura decisamente minore (il 3%) e solo in presenza di redditi di gran lunga superiori (oltre i 300.000 euro). La discriminazione tra dipendenti pubblici ed altre categorie di contribuenti permane dunque in tutta la sua evidenza, anzi risulta accentuata dal nuovo «contributo di solidarietà» che conferma la natura di prelievo tributario sui più elevati redditi di lavoro pubblico dipendente della norma in questione. Invero, l'art. 2, comma 2, secondo e terzo periodo, del D.L. 138/2011 recita: «Ai fini della verifica del superamento del limite di 300.000 euro rilevano anche il reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, al lordo della riduzione ivi prevista, e i trattamenti pensionistici di cui all'articolo 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, al lordo del contributo di perequazione ivi previsto. Il contributo di solidarietà non si applica sui redditi di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e di cui all'articolo 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111». Il collegamento tra le due norme rivela, in tutta la sua evidenza discriminatrice, la progressività in senso contrario che è stata in tal modo raggiunta, in violazione dell'art. 53 Cost. nonché del principio di

uguaglianza ex art. 3 Cost. Invero, se si assume quale *tertium comparationis* la situazione dei percettori di redditi complessivi superiori alla soglia dei 300.000 euro, esposti al solo prelievo del 3%, emerge in tutto il suo evidente carattere discriminatorio l'iniquità della norma che reca il prelievo del 5% e del 10% sulle retribuzioni dei pubblici dipendenti quando siano rispettivamente superate le soglie (assai inferiori) di 90.000 e 150.000 euro, non essendovi alcuna plausibile ragione per cui i redditi di lavoro dipendente del comparto del pubblico impiego debbano scontare un trattamento fiscale deteriore. Si consideri, inoltre, che il Ministro dell'Economia, intervenendo alla seduta della V Commissione permanente del Senato del 1 settembre 2011 per illustrare l'emendamento del Governo volto alla soppressione del c.d. «contributo di solidarietà», sosteneva che «la prevista soppressione della disposizione del decreto-legge» sarebbe stata compensata dalla «introduzione di ulteriori misure, rispetto a quelle già adottate, di contrasto all'evasione fiscale» (in particolare, la «partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tributario», nonché alcune modifiche in materia di dichiarazioni dei redditi, di sanzioni e di prescrizione dei reati tributari), e affermava che, «nel complesso, le previsioni di gettito derivanti dalle nuove misure di contrasto all'evasione fiscale sono equivalenti a quelle relative al soppresso contributo di solidarietà». Si tratta, come appare evidente, di una giustificazione che non ha alcuna base di credibilità ed effettività, essendo apodittico il criterio di imputare a misure future di esito incerto, come quelle della lotta all'evasione, variazioni in aumento del gettito, senza tener conto dell'evoluzione della congiuntura economica. Il maggior gettito tributa-

rio atteso dalle nuove misure di contrasto all'evasione non può essere quantificato, né può essere pronosticato il reale effetto dei relativi provvedimenti senza conoscere, in ogni caso, il reale impatto degli interventi e senza considerazione dei dati macroeconomici. La non verisimiglianza del criterio aggiuntivo dei proventi della lotta all'evasione si coglie, d'altronde, nella stessa scelta di esonerare i redditi del settore privato dallo stesso prelievo forzoso di quello pubblico, nell'implicita consapevolezza che il primo non avrebbe potuto dare un gettito con gli stessi caratteri di certezza, attesa la notoria disponibilità all'evasione del settore produttivo privato.

12. Per le ragioni che precedono, il Collegio sospetta di incostituzionalità la norma recata dall'art. 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010, come conv. in legge n. 122 del 2010. Perciò, in applicazione dell'art. 23 della l. cost. n. 87/1953, riservata ogni altra decisione all'esito del giudizio innanzi alla Corte costituzionale, il Collegio solleva l'incidente di costituzionalità dell'articolo 9, comma 2, del D.L. n. 78/2010 con riferimento agli artt. 2, 3, 36, 53, 97, 101, 104 e 108 Cost. per le ragioni che precedono, con rimessione degli atti alla Corte costituzionale. (*Omissis*)



**Il testo integrale dell'ordinanza
oltre a essere disponibile
in Banca Dati BIG Suite, IPSOA
si può richiedere a
redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/dialoghionline**

■ La sentenza

Corte costituzionale, Sent. 11 ottobre 2012 (8 ottobre 2012), n. 223 - Pres. Quaranta - Red. Tesaurò
(*stralcio*)

(*Omissis*)

la magistratura, nell'organizzazione dello Stato costituzionale, esercita una funzione ad essa affidata direttamente dalla Costituzione. Per questa ragione, attraverso un meccanismo di adeguamento automatico del trattamento economico dei magistrati, la legge, sulla base dei principi costituzionali, ha messo al riparo l'autonomia e l'indipendenza della magistratura da qualsiasi forma di interferenza, che potesse, sia pure potenzialmente, menomare tale funzione, attraverso una dialettica contrattualistica. In tale assetto costituzionale, pertanto, il rapporto fra lo Stato e la magistratura, come ordine autonomo ed indipendente, eccede i connotati di un mero rapporto di lavoro, in cui il contraente-datore di lavoro possa al contempo essere parte e regolatore di tale rapporto.

(*Omissis*)

12.2. Ciò posto, occorre preliminarmente stabilire la natura giuridica del prelievo stabilito dalla norma impugnata, la quale statuisce che l'indennità «spettante negli anni 2011, 2012 e 2013, è ridotta del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013».

12.3. Questa Corte non ritiene che la disposizione in esame preveda una mera progressiva riduzione dell'indennità.

In primo luogo, la formula utilizzata dal legislatore non lascia adito a dubbi sul fatto che l'indennità continui ad assolvere la sua originaria funzione di compensare i particolari oneri connessi al servizio istituzionale svolto dai magistrati. La "riduzione", infatti, non opera ai fini

previdenziali e, pertanto, integra non una decurtazione retributiva, ma un prelievo triennale straordinario per aliquote crescenti.

In secondo luogo, confinare la misura finanziaria in esame nell'ambito retributivo significherebbe incorrere in una contraddizione, dato che dovrebbero ritenersi corrispondentemente ridotti, nel periodo considerato, quei particolari oneri che essa è diretta a compensare, riduzione che, all'evidenza, è esclusa. Tale opzione ermeneutica, inoltre, condurrebbe ad una conclusione altrettanto irragionevole, poiché essa attribuirebbe al legislatore l'intento di ridurre una componente connessa ad una soluzione organizzativa in cui l'amministrazione pubblica, piuttosto che optare per un diretto impiego di moduli organizzativi e strumentali che tengano indenni economicamente i magistrati dai predetti oneri, ha ritenuto più vantaggioso affidarne a questi ultimi una porzione, previo specifico ristoro economico, sottratto, dunque, ad imposizioni tributarie diverse da quelle che già colpiscono, a mezzo ritenuta, tali somme.

Per altro verso, poi, trattandosi di una componente del trattamento economico collegata ai principi di autonomia ed indipendenza della magistratura, la sua riduzione, in sé, in aggiunta alla mancata rivalutazione, determinerebbe un ulteriore vulnus della Costituzione.

Vero è che, esclusa la configurabilità di un prelievo forzoso *sine causa*, deve ritenersi che la decurtazione oggetto della questione di costituzionalità, nonostante il riferimento testuale ad una «riduzione» e ad un «contenimento delle spese», rivesta carattere tributario, trattandosi all'evidenza di una prestazione patrimoniale imposta, realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, destinata a sovvenire le pubbliche spese. La ratio della disposizione censurata, in altri termini, è quella di reperire risorse per l'erario.

La giurisprudenza di questa Corte ha costantemente precisato che gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono tre: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico (nella specie, di una voce retributiva di un rapporto di lavoro ascrivibile ad un dipendente di lavoro pubblico statale «non contrattualizzato»); le risorse connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione sono destinate a sovvenire pubbliche spese.

Questi tre richiamati requisiti, congiuntamente considerati, ricorrono nella misura in esame, considerato che l'indennità giudiziaria partecipa di una natura retributiva e la sua decurtazione, ai fini del «contenimento delle spese in materia di impiego pubblico» (come reca la rubrica dell'art. 9 censurato), costituisce il dichiarato e prevalente intento del legislatore. Inoltre, la misura denunciata neppure ha modificato l'istituto dell'indennità giudiziaria, perché alla temporanea diminuzione di alcuni punti percentuali della entità di tale indennità non

corrisponde, come sopra precisato, né la correlativa riduzione degli obblighi e prestazioni previdenziali, né la riduzione dei carichi lavorativi che l'indennità è diretta a compensare. Infine, l'assenza di una espressa indicazione della destinazione delle maggiori risorse conseguite dallo Stato non esclude che siano destinate a sovvenire pubbliche spese, e, in particolare, a stabilizzare la finanza pubblica, trattandosi di un usuale comportamento del legislatore quello di non prevedere, per i proventi delle imposte, una destinazione diversa dal generico «concorso alle pubbliche spese» desumibile dall'art. 53 Cost.

Nella specie, tale destinazione si desume anche dal titolo stesso del decreto-legge: «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica», in coerenza con le finalità generali delle imposte.

12.4. Ritenuta la natura tributaria della misura in esame, questa non è immune dalle censure di illegittimità costituzionale prospettate da tutti i rimettenti con riferimento agli articoli 3 e 53 Cost.

Il tributo che interessa incide su una particolare voce di reddito di lavoro, che è parte di un reddito lavorativo complessivo già sottoposto ad imposta in condizioni di parità con tutti gli altri percettori di reddito di lavoro; e introduce, quindi, senza alcuna giustificazione, un elemento di discriminazione soltanto ai danni della particolare categoria di dipendenti statali non contrattualizzati che beneficia dell'indennità giudiziaria. Con la sua applicazione, infatti, viene colpita più gravemente, a parità di capacità contributiva per redditi di lavoro, esclusivamente detta categoria. Ove, poi, si potesse prescindere da tale pur decisiva considerazione, la previsione di siffatto tributo speciale comporterebbe comunque una ingiustificata disparità di trattamento con riguardo alle indennità percepite dagli altri dipendenti statali, non assoggettate, negli stessi periodi d'imposta, ad alcun prelievo tributario aggiuntivo. È opportuno sottolineare che l'indicata disparità di trattamento è tanto più ingiustificata in quanto proprio la sopra ricordata funzione dell'indennità giudiziaria di compenso all'attività dei magistrati di supplenza alle gravi lacune organizzative dell'apparato della giustizia, esige il più scrupoloso rispetto da parte del legislatore dei canoni della ragionevolezza e dell'uguaglianza.

(*Omissis*)



Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.dialoghitributari.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/dialoghionline