

## LA CORTA VITA DEI CONTRIBUTI DI SOLIDARIETÀ

di Olivia Bonardi \*

(in corso di pubblicazione in "Argomenti di diritto del lavoro", n. 6/2012)

**Sommario:** 1. – La decisione dei giudici. 2. – Un legislatore indeciso. 3. – I principi fondamentali di eguaglianza e capacità contributiva. 4. – I precedenti. 5. – L'illegittimità del contributo Tfs. 6. – Conseguenze e necessità di adeguamento alla sentenza

### 1. – *La decisione dei giudici*

Con una sentenza di 47 pagine la Corte costituzionale si è pronunciata sulla legittimità di alcuni dei provvedimenti finalizzati al risanamento del bilancio dello Stato, incidenti sia in specifico sulle retribuzioni dei magistrati sia, più in generale, sui trattamenti spettanti ai dipendenti della pubblica amministrazione con reddito più alto. Come noto, i giudici hanno dichiarato costituzionalmente illegittime quasi tutte (tre su quattro<sup>1</sup>) le disposizioni sottoposte al suo vaglio, provocando sconcerto e critiche della stampa<sup>2</sup>, in ragione sia delle conseguenze che la decisione determina sul piano finanziario<sup>3</sup>, sia dell'effetto di "privilegio" nei confronti dei redditi più alti che ha suscitato nell'immaginario collettivo.

In dettaglio, la sentenza ha innanzitutto dichiarato incostituzionali i commi 21 e 22 dell'art. 9, d. l. n. 78 del 2010, contenenti misure relative all'incremento delle retribuzioni dei magistrati. Tali disposizioni erano, nelle ordinanze di rimessione, considerate in contrasto con l'art. 104 Cost., in quanto l'automatismo degli aumenti retributivi è strumento necessario a garantire l'indipendenza della magistratura, sottraendola a continue contrattazioni con gli altri poteri dello Stato. Si profilava inoltre il contrasto con l'art. 36 Cost., per l'alterazione del rapporto tra il lavoro svolto e la retribuzione corrispondente, e degli artt. 3 e 53 Cost. per violazione del principio di eguaglianza in materia fiscale. I giudici delle leggi – muovendo dalla natura tributaria della trattenuta in questione – hanno affermato che i limiti individuati nella giurisprudenza precedente relativamente alla

<sup>1</sup> È stata invece dichiarata inammissibile al questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art. 12, relativo alla rateizzazione della corresponsione delle indennità di fine servizio di importo più elevato per assenza di pregiudizio e di un interesse attuale al ricorso.

<sup>2</sup> V. ad esempio A. GALIMBERTI, «La Corte costituzionale è andata oltre la sua tradizionale prudenza», in *ilsole-24ore.com*, ove si riportano i pareri di V. Onida, G. Vigevani e M. Cuniberti; G. TROVATI, *Aumenti (a sorpresa) per gli stipendi della Pa*, *Ilsole-24 ore*, 22 ottobre 2012.

<sup>3</sup> Secondo alcune stime la decisione della Corte determinerebbe un aggravio per la finanza pubblica di circa 3,8 miliardi di euro: cfr. L. OLIVIERI, *Dipendenti pubblici: Tfr al 100%*, in *www.Italiaoggi.it*; parla di un costo di 23 milioni di euro della sola abrogazione del contributo di solidarietà sulle retribuzioni eccedenti i 90.000 euro, A. CALABRÒ, *Bocciati i tagli per giudici e manager*, *Il corriere della sera*, 12 ottobre 2012.

legittimità dell'imposizione di contributi straordinari al fine di fronteggiare delicate situazioni finanziarie siano stati in questo caso oltrepassati. La Corte afferma infatti che il provvedimento «eccede l'obiettivo di realizzare un "raffreddamento" della dinamica retributiva», comportando invece una vera e propria irragionevole riduzione dei trattamenti. Alcuni aspetti del provvedimento vengono in particolare considerati rilevanti: da un lato si stigmatizza il carattere irreversibile dell'intervento e, dall'altro, la sua dimensione temporale: la disposizione, si afferma, comporta effetti che si protraggono per «un arco di tempo superiore alle individuate esigenze di bilancio». Ciò perché la posizione dei magistrati sarebbe più gravosa, in quanto i loro aumenti stipendiali sono stabiliti sulla base della dinamica retributiva del triennio precedente del pubblico impiego, sicché il blocco anche di quest'ultima sostanzialmente avrebbe l'effetto di raddoppiare la durata di quello previsto per la magistratura.

Le ordinanze di rimessione riguardano anche il comma 2 del medesimo articolo 9, in base al quale sulla quota di retribuzione dei dipendenti pubblici superiore ai 90.000 euro annui è imposto un contributo di solidarietà del 5%, aumentato al 10% sulla parte eccedente i 150.000 euro annui. I dubbi di legittimità in questo caso concernono prevalentemente la conformità al principio di universalità dell'imposizione (artt. 3 e 53 Cost.), in quanto la contribuzione sarebbe volta a colpire solo una particolare e ristretta categoria di contribuenti. La violazione del principio di parità sarebbe resa più evidente dal diverso e più modesto contributo stabilito per i titolari di altri redditi dall'art. 2, d.l. n. 138 del 2011 (su cui v. *infra*, § 2). Un ulteriore profilo di illegittimità deriverebbe, secondo i giudici rimettenti, dall'operare congiunto dei diversi tagli previsti per la categoria dei magistrati, che sotto questo profilo, parrebbero ispirati ad una «*ratio* punitiva» ed espressiva di «una valutazione negativa di professionalità» dell'intera categoria. La Corte, come noto, ha dichiarato che la disposizione in questione viola il principio di parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta sotto due distinti profili: da un lato perché limita ai soli dipendenti pubblici l'imposizione in questione, dall'altro perché richiede agli altri contribuenti un contributo più basso e solo a fronte di redditi più alti.

Va sottolineata subito l'impostazione, per così dire, pantributarista della sentenza, volta cioè ad attribuire natura tributaria alle varie forme di riduzione delle prestazioni economiche spettanti ai dipendenti pubblici. A tale fine è infatti considerata sufficiente la presenza di tre condizioni: la decurtazione patrimoniale, la mancata modifica del rapporto sinallagmatico (che in questi casi sarebbe confermata dal carattere temporaneo della decurtazione e dalla sua irrilevanza ai fini contributivi), nonché dalla destinazione delle risorse al finanziamento della spesa pubblica<sup>4</sup>, che porta i giudici a ritenere sia la trattenuta sull'indennità

---

<sup>4</sup> Nel senso di una nozione ampia di tributo si v. Corte cost. 8 maggio 2009 n. 141, in *Giust. Civ.*, 2009, I, 1480; *Foro It.* 2009, I, c. 1978, relativa al canone comunale sulla pubblicità; Corte Cost. 11 febbraio 2005, n. 73, in *Foro it.*, 2005, I, c. 965, relativa al contributo unificato per le spese

giudiziaria, sia lo speciale contributo di solidarietà in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. Un altro profilo su cui pare utile soffermarsi sin da ora attiene alla motivazione in base alla quale il contributo di solidarietà è stato considerato imposizione fiscale: i giudici hanno qui attribuito rilevanza al fatto che la legge ha previsto l'acquisizione delle risorse al bilancio dello Stato. Ciò, insieme alla permanenza degli obblighi previdenziali, confermerebbe che il prelievo non integra una modificazione del sinallagma contrattuale. Per inciso, vale la pena rilevare come la Corte abbia altresì in più punti rimarcato come, ove si trattasse invece di una riduzione della retribuzione, questa sarebbe irragionevole in assenza di una corrispondente ridefinizione dei carichi di lavoro.

È per ragioni di quest'ultimo genere invece che la Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittimo anche l'art. 12, comma 10, d. l. n. 78 del 2010, con conseguenze, in questo caso, che vanno ben oltre la ristretta platea dei magistrati e dei dipendenti pubblici titolari di redditi più elevati, riguardando invece tutti i lavoratori della pubblica amministrazione in servizio prima del 31 dicembre 2000. Con il d.l. 78 del 2010 si era infatti previsto anche per questi ultimi il passaggio al calcolo del trattamento di fine servizio sulla base dei criteri stabili in via generale per il Tfr dall'art. 2120 cod. civ., anziché sulla base delle disposizioni relative alle modalità di calcolo dell'indennità di buonuscita e di premio di servizio previste rispettivamente dal d. P.R. n. 1032/73<sup>5</sup> e dalla l. n. 152 del 1968. Il passaggio, comunque, era previsto pro-rata, ovvero limitatamente alle quote di trattamento maturate dopo il 31 dicembre 2010, senza che fosse modificato quanto fino allora maturato e con una riforma incidente solo sulle modalità di calcolo e non sulla natura e finalità dell'istituto del trattamento di fine servizio. Su quest'ultima questione si tornerà diffusamente in prosieguo; si approfondirà invece subito la questione della legittimità dei contributi di solidarietà posti a carico dei redditi più alti, che presenta luci e ombre non irrilevanti, sotto diversi profili.

## 2. – *Un legislatore indeciso*

La decisione dei giudici di dare applicazione al principio di universalità della contribuzione si cala in un contesto giuridico e finanziario particolarmente critico: tra il 2009 e il 2012 il legislatore è intervenuto con diverse manovre, volte a incidere su pressoché tutti i settori della spesa pubblica, generando una legislazione spesso scoordinata e caratterizzata da frequenti ripensamenti, con riforme tradotte in leggi mai attuate perché abrogate prima ancora della loro entrata in vigore e con diverse sovrapposizioni che obbligano a un'ardua opera di ricostruzione. Il

---

degli atti giudiziari. Solo Corte cost. 14 marzo 2008, n. 64, in *Foro It.*, 2008, I, c. 1033 ha accolto una nozione più ristretta, distinguendo, con riferimento al contributo per l'occupazione di spazi e aree pubblici l'imposizione tributaria dalle tasse corrispettivo di una concessione. Sul tema si v. E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 581.

<sup>5</sup> Sui trattamenti di fine servizio v. G. CAZZOLA, *Pensioni e t.f.r. dei dipendenti pubblici*, in F. CARINCI, L. ZOPPOLI (a cura di), *Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni*, Torino, 2004, pag. 928 e spec. pag. 940 e segg.

contributo di solidarietà richiesto ai dipendenti della pubblica amministrazione con redditi superiori ai 90.000 euro, censurato dalla Corte nella sentenza che si annota, è forse l'emblema della confusione normativa, oltre che dell'indecisione del legislatore: il comma 2 dell'art. 9, d.l. n. 78 del 2010, nella sua prima versione, imponeva una riduzione dei trattamenti dei dipendenti pubblici nella misura del 5% per le quote eccedenti i 90.000 euro e del 10% per le quote superiori ai 150.000 euro. Successivamente, la legge 15 luglio 2011, n. 111, di conversione in legge del d. l. n. 98 del 2011, inseriva, all'art. 18, il comma 22 *bis*, in base al quale si imponeva ai percettori di trattamenti pensionistici un contributo di perequazione dal contenuto identico, quanto a percentuali e soglie economiche, a quello già previsto per i dipendenti pubblici (considerandosi ai fini del reddito sia quelle percepite dagli enti previdenziali pubblici, sia quelle complementari); i tempi di applicazione del contributo erano (e restano) però diversi: la trattenuta sulle retribuzioni dei dipendenti pubblici si effettua dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013, mentre quella sulle pensioni dal 1° agosto 2011 al 31 dicembre 2014.

Sulla materia il legislatore interviene nuovamente nel giro di pochi giorni: con l'art. 2, d.l. 13 agosto 2011, n. 138, gli artt. 9, comma 2, d. l. n. 78 del 2010 e 18, comma 22 *bis*, d.l. n. 138 del 2011 sono espressamente abrogati e viene imposto un contributo di solidarietà, sempre con le stesse aliquote e percentuali, su tutti i redditi di cui all'art. 8, t.u. n. 917 del 1986, vale a dire su tutti i redditi assoggettati all'Irpef. Anche questa disposizione ha però vita corta: in sede di conversione del decreto si dispone espressamente che le disposizioni di cui agli artt. 9, comma 2, d. l. n. 78 del 2010 e 18, comma 22 *bis*, d.l. n. 138 del 2011 continuino a trovare applicazione, mentre sul reddito complessivo assoggettato a Irpef si dispone uno speciale contributo di solidarietà del 3%, sulle somme eccedenti i 300.000 euro di reddito. La legge stabilisce espressamente che ai fini del calcolo di tale soglia economica concorrano anche i redditi dei dipendenti pubblici e dei pensionati già assoggettati al contributo del 5 e del 10 %, predisponendosi comunque un meccanismo volto ad impedire la doppia imposizione. È questa differenziazione tra redditi da lavoro pubblico e di altro tipo, come si è accennato sopra, che sembra indurre i giudici a dichiarare violato il principio di uguaglianza. Prima di entrare nel merito dell'applicazione del principio in questione, val la pena ricordare che un ulteriore intervento si ha con la legge 22 dicembre 2011, n. 214 la quale, convertendo in legge il d. l. 6 dicembre 2011, n. 201, aggiunge all'art. 24 un nuovo comma 31 *bis*, che modifica l'art. 18, comma 22 *bis*, d.l. n. 138 del 2011, introducendo per i pensionati un terzo scaglione di reddito, pari a 200.000 euro, in relazione al quale il contributo – qui nominato di perequazione – è dovuto nella misura del 15%. Quest'ultima disposizione si distingue dalle precedenti in quanto incidente solo sui redditi da pensione, restando invariata la disciplina del contributo di solidarietà posto a carico dei dipendenti pubblici stabilita nel redivivo art. 9, comma 2, d.l. n. 78 del 2010. I continui cambiamenti legislativi hanno



quindi dato vita a contributi di solidarietà che, pur condividendo la medesima *ratio* di risanamento finanziario, risultano fortemente differenziati per entità e durata tra le diverse categorie di contribuenti. Le motivazioni della Corte a sostegno della necessità di garantire il rispetto del principio fondamentale di eguaglianza anche ove la realtà economica e finanziaria esiga che si faccia ricorso a strumenti e interventi eccezionali, alla luce della varietà dei contributi, paiono quindi ampiamente condivisibili. Vale la pena aggiungere in proposito come il carico fiscale posto a carico dei lavoratori dipendenti da qualche anno si attesti tra il 78 e l'82 % circa del totale dei redditi assoggettati a Irpef, denotando una evidente sperequazione del prelievo fiscale, persistente anche tra i redditi più alti<sup>6</sup>.

D'altra parte, la decisione dei giudici sembra decisamente innovativa sia rispetto alla lettura dei principi fondamentali tributari, sia rispetto alla costante giurisprudenza costituzionale in tema di contributi di solidarietà, suscitando, per questo, problemi applicativi e potenziali ulteriori questioni di costituzionalità che meritano un approfondimento.

### 3. – I principi fondamentali di eguaglianza e capacità contributiva

Le prime luci e ombre della sentenza emergono dalla considerazione del quadro normativo tributario in cui si inserisce la sentenza, caratterizzato dall'insufficienza dell'opera di elaborazione, sistematizzazione e razionalizzazione<sup>7</sup>.

Da un lato si può osservare che la Corte applica un principio di eguaglianza tributaria fortemente radicato negli ordinamenti giuridici moderni, risalente agli artt. 13 e 14 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo del 1798. Nel nostro ordinamento, è sulla base della lettura combinata degli artt. 2, 3 e 53 Cost. che è stato costruito il fondamento del concetto di tributo, considerato non solo, o meglio non più, come prelievo finalizzato alla protezione dei diritti classici di libertà e alla remunerazione dei servizi resi dal soggetto pubblico alla collettività, quanto come vero e proprio strumento di giustizia redistributiva, volto al perseguimento di un ordine socio-economico "giusto"<sup>8</sup>. Secondo la lettura prevalente, i principi di eguaglianza e di capacità contributiva individuano il punto di bilanciamento tra esigenze di tutela della persona e l'interesse fiscale collettivo. Si ritiene di conseguenza che tali principi, per le loro qualità e il loro fondamento nei

<sup>6</sup> Si v. il rapporto presentato da LEF - ASSOCIAZIONE PER LA LEGALITÀ E L'EQUITÀ FISCALE, *Indagine conoscitiva sulla struttura dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (anni d'imposta 2003-2010)*, in <http://www.fiscoequo.it/images/stories/documenti/RapportoIrpef/indagineconoscitivaredditi8.pdf>.

<sup>7</sup> A. FEDELE, *Diritto tributario (principi)*, in *Annali II-2, Enc. Dir.*, 2008, pag. 447.

<sup>8</sup> V. tra i contributi più recenti in questo senso F. GALLO, *La funzione del tributo, ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 399; ID., *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009, pag. 553; rinviengono il fondamento dell'imposizione tributaria negli artt. 2 e 3, comma II, Cost. anche F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale nella Costituzione italiana, per l'ordinamento giuridico in cammino dell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 427; A. FEDELE, *op.cit.*, pag. 447; F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, pag. 477.

doveri di solidarietà ed eguaglianza – formale e sostanziale – dovrebbero costituire una «filosofia del prelievo fiscale» a cui dovrebbe ispirarsi anche il diritto europeo<sup>9</sup>.

A tale visione si contrappone però la lettura disincantata e critica di chi osserva come i principi in questione vivrebbero in Italia un'esistenza «illusoria» e «apparente», oscillante tra il «teatro» e l' «agonia»<sup>10</sup>.

In generale, la dottrina italiana non sembra essere ancora giunta a conclusioni sufficientemente condivise e assestate proprio circa i rapporti tra artt. 3 e 53 Cost. Si discute se il riferimento alla capacità contributiva contenuto nell'art. 53 Cost. esprima un principio autonomo o se sia soltanto espressione ed applicazione nel campo tributario del principio di ragionevolezza. Nel primo senso si ritiene che capacità contributiva sia espressione della potenzialità economica, vale a dire della sussistenza di una situazione giuridica che consente al contribuente di destinare una somma di denaro al tributo. Si individua così come limite generale dell'imposizione fiscale la salvaguardia e l'esclusione da tassazione di quella porzione di reddito destinata a fare fronte ai bisogni essenziali della persona<sup>11</sup>. In senso contrario si ritiene invece che la suddetta interpretazione dia eccessivo peso alla rilevanza patrimoniale degli elementi della fattispecie tributaria, trascurando la necessità di una più articolata valutazione degli indici della capacità contributiva che si risolverebbe, in definitiva, in una valutazione complessiva di razionalità e congruità delle scelte effettuate dal legislatore<sup>12</sup>. Si è peraltro in proposito altresì osservato che i due principi di eguaglianza e capacità contributiva sarebbero comunque destinati ad operare congiuntamente<sup>13</sup>. In un contesto in cui si è sottolineata da più parti come l'intenzione originaria dei costituenti fosse quella di dare alla norma un significato programmatico, volto sostanzialmente ad escludere il sindacato di legittimità delle norme tributarie sotto il profilo del rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.<sup>14</sup>, la Corte costituzionale ha decisamente optato per la valenza immediatamente precettiva della disposizione, comunque valorizzandone una lettura combinata con il principio di eguaglianza<sup>15</sup>.

<sup>9</sup> F. MOSCHETTI, *op. cit.*, pag. 427

<sup>10</sup> G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra ragioni del fisco e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 519.

<sup>11</sup> F. BATTISTONI FERRARA, *op.cit.*, pag. 477; per una critica a questa tesi v. A. FEDELE, *op. cit.*, pag. 452.

<sup>12</sup> A. FEDELE, *op. cit.*, pag. 452.

<sup>13</sup> P. BORIA, *art. 53*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, vol. I, pag. 1055 e sec. pag.1065.

<sup>14</sup> V. G. A. MICHELI, *Legge (dir. trib.)*, *Enc. Dir.*, 1975, XXIII, pag. 1092; v. anche A. FEDELE, *op. cit.*, pag. 454, il quale osserva che il sistema tributario italiano avrebbe ormai perduto anche la funzione meramente programmatica di indirizzo delle scelte legislative.

<sup>15</sup> Si v. in particolare Corte cost. 15 marzo 1996, n. 73, in *Giur. Cost.*, 1996, I, pag. 1565, secondo la quale il principio di capacità contributiva è "conseguenziale specificazione" di quello di eguaglianza; sul tema si rinvia a L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, *Riv. dir. trib.*, 1996, pag. 306.

Sulla base di tale interpretazione sono stati quindi affermati sia il divieto di esclusione o di discriminazione di alcune classi di persone rispetto ad altre, sia il principio di equiparazione di tutti i soggetti appartenenti alla comunità<sup>16</sup>. Ne discende un principio di universalità dell'imposizione fiscale che esige la configurazione di un carico fiscale uniforme. Anche sotto questo più specifico profilo comunque si ritiene che il legame tra tributi, solidarietà (e proprietà) non sia stato adeguatamente valorizzato e si prende atto della sussistenza di ampi margini di discrezionalità del legislatore<sup>17</sup>. Si è osservato come nonostante esso sia stato applicato in importanti pronunce di accoglimento di questioni di legittimità costituzionale<sup>18</sup>, di fatto si sia realizzata una sorta di «interpretazione abrogante» dell'art. 53 comma primo Cost., sottolineandosi, con questa espressione, come il sindacato relativo al rispetto del criterio della capacità contributiva si sia risolto, sostanzialmente, nel sindacato di eguaglianza<sup>19</sup>.

È appena il caso di sottolineare come sia invece sufficientemente condivisa la tesi della mera programmaticità del principio di progressività dell'imposizione fiscale, che pure avrebbe potuto giocare un ruolo non irrilevante a sostegno della legittimità dei contributi posti dal d. l. n. 78 del 2010 a carico dei redditi più alti. Poiché si distingue logicamente tra la progressività del singolo tributo e quella del sistema tributario complessivo, si osserva che il giudizio circa il rispetto dei principi di capacità contributiva e di progressività dipenda non solo dalla sussistenza di tributi progressivi, ma anche dai complessivi rapporti tra le diverse categorie di tributi, di modo che la progressività del sistema intero potrebbe essere apprezzata solo attraverso la sua effettiva idoneità a ridurre le diseguaglianze sociali<sup>20</sup>. Per questa ragione la Corte costituzionale ha ritenuto impossibile accertare se e come il singolo tributo incida sulla progressività del sistema<sup>21</sup>.

In conclusione, e tornando al principio di eguaglianza fiscale, la valutazione complessiva dell'applicazione che ne è stata fatta dalla Corte costituzionale è decisamente severa. Si è sottolineato, in proposito, «il carattere assai deferente nei confronti delle scelte legislative»<sup>22</sup>; si è detto che la Corte avrebbe rinunciato non solo all'applicazione autonoma del principio capacità contributiva, ma anche a uno «scrutinio stretto

<sup>16</sup> A. FEDELE, *op. cit.*, pag. 452.

<sup>17</sup> F. GALLO, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, cit., pag. 553.

<sup>18</sup> Relative ad esempio al cumulo dei redditi dei coniugi ai fini Irpef o all'assoggettamento del reddito dei lavoratori autonomi all'Ilor, alle presunzioni tributarie assolute e ai minimi d'imposta, per un'analisi compiuta di tale giurisprudenza si rinvia a L. PALADIN, *op. cit.*, pag. 309 e seg.

<sup>19</sup> V. L. PALADIN, *op. cit.*, pag. 307, secondo il quale «l'eguaglianza finisce per inglobare la capacità contributiva, concepita in termini relazionali».

<sup>20</sup> A. FEDELE, *op. cit.*, pag. 453; F. BATISTONI FERRARA, *op. cit.*, pag. 480.

<sup>21</sup> A partire da Corte cost. 29 dicembre 1966, n. 128, in *Giur. Cost.*, 1966, 1471, relativa all'imposta di bollo; si v. anche Corte cost. 24 giugno 1994, n. 263, in *Giur. Cost.*, 1994, pag. 2112, relativa ai criteri di revisione delle rendite catastali.

<sup>22</sup> L. PALADIN, *op. cit.*, pag. 308.

particolarmente rigoroso» di eguaglianza<sup>23</sup>; che i giudici sarebbero stati riluttanti ad elaborare schemi standardizzati e parametri stabili di ragionevolezza, rendendo imprevedibili le scelte adottate nelle singole sentenze<sup>24</sup>; che il controllo oscillerebbe «tra teatrali ritualità e rifiuto», con «immane» sconfitta del contribuente<sup>25</sup>. Si è concluso, insomma che il ricorso all'eguaglianza, pur frequente, non è «valso a sanare – in modo sistematico ed approfondito – le troppe storture che affliggono il diritto tributario italiano»<sup>26</sup>.

La sentenza che si annota non manca di rinviare implicitamente alle letture più alte e precettive che la dottrina ha dato delle norme costituzionali in materia, richiamando espressamente i principi di eguaglianza sostanziale e di solidarietà politica, economica e sociale<sup>27</sup>. Non solo: questa volta i giudici hanno dato a tali principi anche effettiva applicazione, senza mostrare alcun atteggiamento di *self restraint*. Impossibile dire oggi se la Corte abbia inteso avviare un nuovo corso nell'applicazione dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva che finalmente sia volto a riparare almeno alcuni degli squilibri del sistema tributario o se la decisione resterà un episodio eccezionale nel panorama giurisprudenziale, giustificata magari dalle particolarità del caso specifico.

#### 4. – I precedenti

Se pochi sono i casi in cui la Corte ha accolto le eccezioni di costituzionalità ex artt. 3 e 53 Cost., è anche da dire che qualsiasi imposizione fiscale limitata a una determinata categoria di contribuenti o trattamento fiscale diversificato è potenzialmente sindacabile sotto il profilo del rispetto dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva, onde pare comprensibile la sussistenza di un elevato numero di ricorsi. Il sindacato di legittimità, sotto questo profilo, ha però riguardato prevalentemente le misure di agevolazioni fiscali concesse dalla legislazione statale o regionale. Con riferimento alla richiesta di imposte *una tantum* a particolari soggetti o su determinati beni una giurisprudenza pressoché costante della Corte ne afferma la legittimità, e in considerazione dell'eccezionalità della situazione finanziaria che lo Stato era di volta in volta chiamato a fronteggiare, e in ragione della temporaneità della specifica imposizione, in quanto in simili casi non si avrebbe alterazione del complessivo sistema tributario. È stato così ritenuta legittima la tassazione del 6% dei depositi bancari in essere al 9 luglio 1992, sospetta di incostituzionalità per l'astrattezza e arbitrarietà del criterio seguito<sup>28</sup>. Rinviando ad altri contributi la disamina degli ormai numerosissimi casi in cui la Corte ha ritenuto legittimi i blocchi temporanei

<sup>23</sup> L. PALADIN, *op. cit.*, pag. 309.

<sup>24</sup> G. FALSITTA, *op. cit.*, § 3.

<sup>25</sup> Ancora G. FALSITTA, *op. cit.*, § 3.

<sup>26</sup> L. PALADIN, *op. cit.*, pag. 315.

<sup>27</sup> V. in particolare il punto 13.3.1 della sentenza.

<sup>28</sup> Corte cost. 15 marzo 1996, n. 73, *cit.*, su cui v. L. PALADIN, *op. cit.*, pag. 306 e segg.



delle retribuzioni pubbliche<sup>29</sup>, comprese quelle dei magistrati<sup>30</sup>, o delle pensioni<sup>31</sup> ci si sofferma qui sulla specifica questione della legittimità dell'imposizione di specifici contributi di carattere tributario incidenti sui redditi da lavoro e/o da pensione. Anche questo genere di misure è stato in linea di massima sempre ritenuto legittimo. Unico precedente contrario, per quanto consta, risale al 1980 e riguarda la specifica categoria dei pensionati a cui, a partire dal 1968, era richiesto un contributo progressivo (con aliquote che andavano dal 16 al 48%) a favore del Fondo sociale. La Corte<sup>32</sup> ritenne violato il principio di eguaglianza in relazione alla capacità contributiva perché i pensionati erano colpiti «in misura ingiustificatamente e notevolmente maggiore» rispetto ai percettori di altri redditi e ai lavoratori subordinati. L'imposizione del contributo, ad ogni modo non venne considerata illegittima in assoluto, ma solo limitatamente al biennio 1974/75 in quanto in tale periodo le pensioni in questione erano state assoggettate anche alla nuova Irpef, istituita con il d.P.R. n. 597 del 1973, con una duplicazione, quindi, di imposizione.

Il precedente che maggiormente presenta similitudini con il contributo di solidarietà di cui al d.l. n. 78 del 2010 risale invece alla sentenza della Corte costituzionale, 30 gennaio 2003, n. 22<sup>33</sup>, riguardante il contributo di solidarietà, del 2% posto dall'art. 37, l. n. 488 del 1999 a carico delle pensioni di importo eccedente il massimale contributivo per un triennio. I giudici ritennero infondata la questione di legittimità costituzionale, proposta proprio sotto il profilo della violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in quanto il contributo in questione era destinato ad alimentare le gestioni

<sup>29</sup> V. tra le molte, Corte Cost. 1° luglio 1993, n. 296, in *Foro it.*, 1994, I, c. 673, e Corte cost. 18 luglio 1997, n. 245, in *Giust. Civ.*, 1997, I, pag. 2349, che ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 3, d. l. n. 384 del 1992, conv. in l.n. 348 del 1992, che aveva stabilito il blocco degli incrementi retributivi per tutto il 1993 in quanto la disposizione, emanata “in un momento delicato della vita nazionale”, insieme a disposizioni di diversa natura necessarie per il perseguimento di obiettivi fondamentali di politica economica e dei vincoli derivanti dal processo di integrazione europea, aveva carattere “del tutto eccezionale, esauriva i propri effetti nell'anno considerato e perseguiva finalità meritevoli di tutela in modo non arbitrario”. Simili affermazioni sono poi ribadite in Corte cost. 14 luglio 1999, n. 299, in *Giur. Cost.*, 1999, pag. 2469, relativa alla medesima disposizione, ove si osservava altresì che il sacrificio non risultava “irrazionalmente ripartito”, in quanto la manovra incideva anche su altre categorie di lavoratori. In argomento si v. anche Corte cost. 31 marzo 1995, n. 99, in *Foro it.*, 1999, I, c. 1732, relativa al blocco degli aumenti dei trattamenti pensionistici di cui all'art. 11, comma 7, l. n. 537 del 1993. Per una recente analisi della giurisprudenza relativa al blocco delle retribuzioni v. G. RICCI, *Il diritto alla retribuzione adeguata fra Costituzione, mercato ed emergenza economica*, WP C.S.D.L.E. “Massimo D'Antona”.IT, pag. 22 e segg.

<sup>30</sup> V. Corte cost. 1994, n. 6, *cit.*, che ha ritenuto non fondata la questione di legittimità dell'art. 7, d.l. n. 348 del 1993, che disponeva la soppressione degli allineamenti stipendiali dei magistrati, sospetta di incostituzionalità anche per la sua efficacia retroattiva.

<sup>31</sup> Corte cost. 11 novembre 2010, n. 316, in *Riv. it. dir. lav.*, 2011, II, pag. 438, relativa al blocco della rivalutazione delle pensioni otto volte superiori al minimo, previsto per il 2008; Corte cost. 17 luglio 2001, n. 256, in *Giur. Cost.*, 2001, pag. 4, relativa al blocco della rivalutazione delle pensioni otto volte superiori al minimo previsto per il 1998; Corte cost. 18 dicembre 2002, n. 531, in *Foro it.*, 2003, I, c. 1969, relativa al mancato adeguamento delle pensioni dei magistrati.

<sup>32</sup> Corte cost. 7 luglio 1981, n. 119.

<sup>33</sup> Corte cost. 30 gennaio 2003, n. 22, in *Giur. Cost.*, 2003, pag. 1.

previdenziali dei lavoratori stessi, realizzando «un circuito di solidarietà interna al sistema previdenziale» e non potendosi di conseguenza invocare il parametro dell'art. 53 Cost. Il precedente appare particolarmente importante sotto il profilo della valutazione della legittimità del contributo di solidarietà – gemello di quello dichiarato illegittimo dalla sentenza che si commenta – posto a carico dei pensionati dall'art. 18, comma 22 bis, d.l. n. 138 del 2011, su cui si tornerà al § 6.

Un contributo analogo è stato poi disposto dal comma 102 dell'art. 3 della l.n. 350 del 2003 (legge finanziaria per il 2004), per un triennio, a carico dei titolari di pensioni superiori a 25 volte il trattamento minimo e pari al 3% e destinato a finanziare il Fondo nazionale per le politiche sociali, sul quale, per quanto consta, non sono state poste questioni di legittimità costituzionale.

Dalla ricostruzione sino a qui effettuata emerge come la richiesta di contributi straordinari e, prima ancora, con essa, la previsione di blocchi agli incrementi retributivi e pensionistici si stia facendo nel corso del tempo via via più frequente, sino a indurre alcuni commentatori ad osservare che l'emergenza finanziaria rappresenta ormai una costante della situazione economica del Paese e il ricorso a misure straordinarie di contenimento della spesa del *genus* che qui si discute stia diventando una vera e propria prassi. Ciò rende sempre meno spendibile la motivazione normalmente adottata dai giudici costituzionali a sostegno della legittimità di simili provvedimenti basata sull'eccezionalità della situazione e sulla temporaneità delle misure di volta in volta in questione. Per altro verso, è altresì da osservare come le recenti riforme della *governance* economica europea facciano venir meno anche il limite, riproposto anche nella sentenza che si annota con riferimento alla riduzione delle indennità dei magistrati di cui ai commi 21 e 22 del d.l.n. 78 del 2010, dato dalla necessaria corrispondenza dei provvedimenti di compressione dei trattamenti economici alla durata della situazione di emergenza<sup>34</sup>. Il complesso quadro di provvedimenti che l'Unione europea ha adottato per garantire il rispetto dei vincoli di stabilità finanziaria<sup>35</sup> impone ai Paesi caratterizzati da una situazione di deficit eccessivo, tra i quali il nostro, politiche di risanamento del debito sovrano nella misura di 1/20 annuo. Sono quindi necessarie misure straordinarie di contenimento della spesa aventi durata ben più lunga rispetto a quella dei provvedimenti dichiarati incostituzionali nella sentenza che si annota.

##### 5. – *L'illegittimità del contributo Tfs*

---

<sup>34</sup> Si v. Corte cost. 26 marzo 1991, n. 124, in Foro it., 1991, I, c. 1333 e sul tema, G. RICCI, *op. cit.*, pag. 24.

<sup>35</sup> Si fa riferimento agli obblighi derivanti dal Semestre europeo, dal Patto Europlus, dall'insieme di regolamenti emanati a fine 2011 in materia – il c.d. *Six Pack* – e, da ultimo dal Trattato sulla stabilità, coordinamento e *governance* nell'Unione economica e monetaria, firmato il 2 marzo 2012 da 25 Stati Ue, che dovrebbe entrare in vigore, previa ratifica, il 1° gennaio 2013, c.d. *Fiscal Compact*.

Il comma 10 dell'art. 12 aveva chiaramente la finalità di superare le modalità di calcolo dei trattamenti di fine servizio dei dipendenti pubblici, ancora corrisposti, in modo decisamente più vantaggioso per il dipendente, sulla base dell'ultima retribuzione spettante al lavoratore, come avveniva nel settore privato prima della riforma del 1982. Il passaggio al Tfr, tuttavia, avveniva senza riduzione della contribuzione (pari al 2,5% dell'80% della retribuzione) posta a carico del lavoratore ed è proprio quest'ultima previsione, e non il passaggio al diverso trattamento in sé considerato, ad essere considerata illegittima dalla Corte, con conseguente obbligo di restituzione delle trattenute operate a partire dal 1° gennaio 2011. La motivazione della Corte costituzionale sotto questo profilo appare ad avviso di chi scrive troppo stringata e scarsamente motivata. I giudici affermano infatti che il mantenimento della «rivalsa sul dipendente (...) determina una diminuzione della retribuzione e, nel contempo, la diminuzione della quantità di Tfr maturata nel tempo». In questo caso, quindi, la norma è considerata costituzionalmente illegittima per contrasto con gli artt. 3 e 36 Cost., sotto due profili: da un lato perché la riduzione dell'accantonamento non è collegata con la qualità e quantità del lavoro prestato e dall'altro perché – a parità di retribuzione – si determina un trattamento peggiore dei dipendenti pubblici rispetto a quelli privati, per i quali non è prevista alcuna trattenuta. Le considerazioni della Corte appaiono per alcuni versi profondamente innovative, ma non sempre pienamente condivisibili. In primo luogo, e in linea generale, la Corte applica un principio di proporzionalità che sembrerebbe escludere qualsiasi possibilità di riduzione della retribuzione a parità di lavoro, al fine chiaro di salvaguardare il rapporto di sinallagmaticità tra prestazioni e corrispettivo, in contrasto con la sua costante precedente giurisprudenza secondo la quale il rispetto dei parametri di cui all'art. 36 Cost. va effettuato complessivamente e non con riferimento a singoli istituti retributivi<sup>36</sup>. Il nuovo orientamento della Corte va comunque letto alla luce del mutato contesto economico e finanziario. In tale ottica si deve considerare da un lato che il settore del lavoro pubblico in generale si trova esposto, proprio per le evidenti esigenze di bilancio, a tagli e riduzioni di spesa potenzialmente in grado di compromettere non solo i servizi che le amministrazioni pubbliche erogano a salvaguardia dei diritti civili e sociali della cittadinanza, ma anche gli stessi diritti fondamentali dei lavoratori. Lo stesso blocco della contrattazione collettiva per un triennio realizza una compressione della libertà sindacale che si può giustificare solo in relazione all'eccezionalità della situazione del Paese. Dall'altro lato non si può nemmeno negare il carattere sostanzialmente

---

<sup>36</sup> Corte cost. 10 maggio 2012, n. 120, in *www.giurcost.org*; Corte Cost. 9 novembre 2006, n. 366, in *Giust. Civ.*, 2006, I, pag. 1317, relativa al Tfs dei dipendenti dell'Ente Poste italiane; Corte cost. 14 luglio 2006, n. 287, in *Foro it.*, 2007, I, c. 1353, relativa alle differenze di trattamento tra il personale di magistratura e quello delle cancellerie e segreterie giudiziarie; Corte cost. 22 novembre 2002, n. 470, in *Foro it.*, 2003, I, c. 1981, relativa alla mancata corresponsione della retribuzione per il lavoro straordinario derivante dall'applicazione del blocco delle retribuzioni disposto dall'art. 7, d. l. 384/92

strutturale e persistente delle esigenze di risanamento, onde pare corretto ritenere che le esigenze di riduzione del debito e della spesa pubblica, così come eventuali blocchi o regressi nei trattamenti economici dei lavoratori siano affrontati rispettando le procedure proprie della regolazione del rapporto di lavoro per la pubblica amministrazione e i principi fondamentali dell'ordinamento e, in particolare, il principio di eguaglianza.

Ma è proprio sotto quest'ultimo profilo che la decisione della Corte suscita le maggiori perplessità, essendo quanto meno discutibile la comparazione effettuata dai giudici costituzionali tra lavoratori pubblici e privati. Persistono tuttora forti elementi di specialità nella disciplina giuridica del lavoro pubblico rispetto a quello privato, tali da rendere difficile il raffronto in particolare proprio sotto il profilo dei trattamenti connessi alla cessazione del rapporto di lavoro. Questi si caratterizzano infatti non solo per la differente modalità di calcolo della prestazione, ma anche per la diversità del soggetto erogatore (il datore di lavoro nel settore privato e l'ente previdenziale nel pubblico), e delle modalità di finanziamento (il sistema a ripartizione per i trattamenti di fine servizio e gli accantonamenti del datore di lavoro per il Tfr). Non a caso, su di una questione molto simile a quella attuale, la Corte costituzionale si era in passato espressa diversamente. In relazione alla privatizzazione dell'Ente Poste Italiane (attuata con la l. n. 662 del 1992), la l.n. 449 del 1997, e successivamente il d.l. n. 4 del 98, conv. in l.n. 52 del 1998, avevano stabilito che ai dipendenti postali fosse corrisposto il Tfr, salvo il diritto a percepire l'indennità di buonuscita per il periodo lavorativo precedente all'entrata in vigore della riforma. I provvedimenti in questione sopprimevano il contributo posto a carico del datore di lavoro, del resto dopo la privatizzazione gravato dal costo dell'accantonamento del nuovo Tfr, ma mantenevano, sia pure con aliquote percentuali decrescenti, il contributo del 2,5% a carico del lavoratore. Investita della questione di legittimità costituzionale del persistere di tale trattenuta, la Corte aveva escluso la possibilità di effettuare un raffronto con i dipendenti privati e aveva osservato che il mantenimento dell'obbligo contributivo non era finalizzato al finanziamento del Tfr, bensì della parte di indennità di buonuscita comunque spettante, in relazione al periodo di lavoro pregresso, ai lavoratori. Inoltre, a giudizio della Corte, il mantenimento della contribuzione trovava giustificazione nel funzionamento a ripartizione della tutela previdenziale in questione, potendosi considerare attuativo del principio di solidarietà, in base al quale lo stesso contributo, dovuto prima a titolo di rivalsa, poteva considerarsi ora dovuto «a titolo diretto»<sup>37</sup>.

Parimenti, sono stati ritenuti legittimi sia il diverso metodo di calcolo dell'indennità di buonuscita dei dipendenti delle Ferrovie dello Stato, sia il fatto che a tali dipendenti fosse richiesto un contributo più alto, a

---

<sup>37</sup> Corte cost. 20 giugno 2002, n. 259, in *Giur. Cost.*, 2002, pag. 1897.



giustificazione del quale era stato invocato dai giudici il principio di solidarietà<sup>38</sup>.

La misura del *revirement* dei giudici costituzionali effettuato nella decisione che si commenta si apprezza anche con riferimento a decisioni più recenti. È ancora fresca di stampa la sentenza della stessa Corte costituzionale che ha dichiarato infondata la questione di legittimità della decurtazione del trattamento economico spettante ai dipendenti pubblici con riferimento ai giorni di assenza per malattia attuata dall'art. 71, d.l. n. 112 del 98, conv. in l.n. 133 del 08, sulla base della considerazione che i due rapporti di lavoro – pubblico e privato – sarebbero «assolutamente incomparabili»<sup>39</sup> e dell'impossibilità di effettuare la valutazione di rispetto dei canoni di cui all'art. 36 Cost. sulle singole voci retributive<sup>40</sup>.

#### 6. – *Conseguenze e necessità di adeguamento alla sentenza*

La dichiarazione di incostituzionalità dei commi 2, 21, 22 dell'art. 9, e del comma 10 dell'art. 12, d. l. n. 78 del 2010 avrà importanti conseguenze, non solo in termini di mancato risparmio di spesa (o, meglio, di mancata entrata tributaria), quanto e soprattutto per gli effetti, per così dire, a cascata che rischia di determinare. In questo senso, è da rilevare in primo luogo come analoghe questioni di legittimità potranno essere sollevate con riferimento ai numerosi altri contributi di solidarietà previsti, a carico di altre limitate categorie di soggetti, sia nello stesso d. l. n. 78 del 2010, sia in altre disposizioni successive.

Le affermazioni contenute nella sentenza che si annota, secondo la quale sussisterebbe una «sostanziale identità di *ratio*» dei differenti interventi «di solidarietà» sembrano da questo punto di vista condurre ad escludere la legittimità di qualunque intervento impositivo particolaristico (si v. in particolare il punto 13.3 della sentenza). Si è già detto d'altra parte quanto l'applicazione del principio di eguaglianza tributaria poggi su fondamenta che potremmo definire quanto meno mobili, sia in ragione dell'ampia discrezionalità concessa in passato al legislatore, sia in ragione della congerie di provvedimenti adottati nei confronti di limitate categorie di soggetti. Si può aggiungere ora che un'applicazione coerente dei principi affermati dalla Corte in questa sentenza potrebbe compromettere

<sup>38</sup> Corte Cost. 27 marzo 2003, n. 87, in *Giur. Cost.*, 2003, pag. 2. Ma si v. anche sul tema Corte cost. 19 maggio 1993, n. 243, in *Riv. Giur. Lav.*, 1993, II, pag. 365, che ha considerato in contrasto con l'art. 36 Cost. l'esclusione totale dell'indennità integrativa speciale dal calcolo del Tfs. Per connessione si segnala Corte cost. 24 marzo 2011, n. 99, in *Giur. Cost.*, 2011, pag. 1415, che ha ritenuto inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3, d.P.R. 1032/73 nella parte in cui subordinano il diritto all'indennità di buonuscita alla maturazione di almeno un anno di anzianità contributiva

<sup>39</sup> Corte cost. 10 maggio 2012, n. 120, *cit.*; nello stesso senso v. Corte cost. 16 maggio 2008, n. 146, in *Lav. Pubbl. Amm.*, 2008, pag. 602, relativa alla retribuzione delle festività civili cadenti di domenica di cui all'art. 5, l.n. 260/49; Corte cost. 5 giugno 2003, n. 199, in *Lav. Pubbl. Amm.*, 2003, pag. 355, relativa alle procedure di interpretazione del contratto collettivo; Corte cost. 13 marzo 2003, n. 89, relativa al riconoscimento di rapporti di lavoro a tempo indeterminato in caso di violazione dei limiti posti dalla legge all'assunzione con contratto a termine

<sup>40</sup> V. *supra*, la giurisprudenza cit. alla n. 36.

seriamente l'opera di contenimento della spesa avviata dal Governo e/o, peggio ancora, di impedire che l'adozione di ulteriori provvedimenti volti a colpire, in una logica di progressività comunque richiesta dalla nostra Costituzione, i redditi più alti. Sotto questo profilo, è utile ricordare come la Corte abbia chiaramente affermato che l'illegittimità costituzionale non dipende dall'entità del contributo, quanto dalla sua non universalità e che l'eccezionalità dell'attuale situazione economica e finanziaria consente al legislatore di ricorrere anche a strumenti eccezionali, purché siano rispettati i principi fondamentali dell'ordinamento.

Ora, il medesimo principio di universalità dell'imposizione fiscale potrebbe essere addotto a sostegno dell'illegittimità del contributo, per così dire, gemello di quello contenuto nel comma 2 del d.l. n. 78 del 2010 posto a carico dei pensionati dall'art. 18, comma 22 *bis*, del d.l. n. 138 del 2011. La diversa destinazione al bilancio dello Stato piuttosto che all'ente previdenziale dei contributi in questione non sembra infatti costituire una motivazione sufficiente a ritenere le due situazioni diverse, per varie ragioni tra loro strettamente connesse. In primo luogo perché le trattenute in questione si qualificano comunque come prestazioni patrimoniali imposte per legge<sup>41</sup> che condividono con il contributo di solidarietà posto a carico dei dipendenti pubblici la medesima finalità di risanamento finanziario e il medesimo percorso legislativo; in secondo luogo in quanto gli stessi contributi previdenziali sono considerati secondo la migliore dottrina e giurisprudenza comunque appartenenti al *genus* delle imposizioni fiscali<sup>42</sup>; infine perché proprio il dovere di solidarietà posto a fondamento della legittimità dei contributi sulle pensioni più alte esigerebbe che si affrontasse la questione dei modi in cui si declina la solidarietà e, in particolare, se questa debba essere esclusivamente di carattere categoriale, presupponendosi così una sorta di autosufficienza dei sistemi pensionistici, o se invece debba essere affidata alla solidarietà generale dell'intera collettività<sup>43</sup>.

Altre questioni di legittimità potrebbero inoltre porsi con riferimento alla riduzione delle indennità corrisposte ai responsabili degli uffici di diretta collaborazione dei Ministri e ai procuratori e avvocati dello Stato previste dallo stesso comma 2 dell'art. 9, d. l. n. 78 del 2010, nonché delle indennità derivanti dall'espletamento di incarichi aggiuntivi spettanti ai titolari di incarichi dirigenziali prevista dal comma 3 dello stesso articolo. Dubbi di legittimità costituzionale, sulla base di considerazioni analoghe a

---

<sup>41</sup> V. in questo senso con riferimento al contributo di cui all'art. 37, l.n. 488 del 1999, Corte cost. 30 gennaio 2003, 22, *cit.*, secondo la quale detto contributo "va inquadrato nel *genus* delle prestazioni patrimoniali imposte per legge di cui all'art. 23 della Costituzione".

<sup>42</sup> V., per tutti, M. CINELLI, *Diritto della previdenza sociale*, Torino, 2012, pag. 240.

<sup>43</sup> Parla di presunzione di autosufficienza del sistema pensionistico contributivo delineato dalla riforma attuata con l.n. 335 del 1995, R. PESSI, *Corrispettività e solidarietà nel nuovo sistema previdenziale*, in PESSI R. (a cura di), *La riforma del sistema previdenziale*, Padova, 1995, pag. 36; per un approfondimento del tema delle possibili forme di declinazione della solidarietà nell'ambito dei sistemi di welfare sia consentito rinviare a O. BONARDI, *Sistemi di welfare e principio di eguaglianza*, Torino, 2012, pag. 14 e segg.

quelle svolte dalla Corte con riferimento alla contribuzione destinata al Tfs si potrebbero inoltre porre con riferimento alla congerie di contributi di solidarietà posti dall'art. 24, d.l.n. 201 del 2011, conv.in l.n. 214 del 2011 a carico dei lavoratori e pensionati dei fondi speciali sino a tutto il 2017<sup>44</sup>.

E' difficile prevedere l'esito di un eventuale sindacato di legittimità avente ad oggetto tali disposizioni, ma appare abbastanza evidente che la sentenza n. 223 del 2012 costituisce un precedente non irrilevante, destinato comunque ad alimentare il contenzioso sulla materia. Certo sussistono anche elementi di differenziazione tra i diversi contributi di cui si è detto che potrebbero indurre i giudici a dichiarare le eventuali questioni di costituzionalità infondate, ma il carattere sostanzialmente coevo delle imposizioni in questione e la loro comune finalizzazione al risanamento del debito pubblico renderebbero la soluzione scarsamente coerente con quella stessa garanzia rispetto del principio di parità di trattamento che la Corte costituzionale ha inteso preservare. D'altra parte, e come si è già accennato, l'estensione del più rigido sindacato di eguaglianza applicato dalla Corte in questo caso anche agli altri contributi di solidarietà potrebbe non solo compromettere seriamente l'opera di risanamento sino a qui avviata, ma anche limitare decisamente i margini di manovra dei legislatori futuri.

Una via d'uscita da una simile *impasse* è indicata dalla stessa Corte costituzionale, che ha in più occasioni ribadito, nella sentenza, che al legislatore non è inibita l'imposizione di contributi di solidarietà, anche consistenti, sui redditi più alti, purchè questa sia effettuata in modo universale. Dunque, l'immediata adozione di un provvedimento analogo a quello dichiarato incostituzionale, ma volto a colpire tutti i redditi assoggettati all'Irpef sarebbe perfettamente rispondente ai principi enunciati qui dalla Corte e tale da consentire, non *ex tunc* ma almeno *ex nunc*, importanti entrate al bilancio dello Stato e minori rischi di esposizione a nuove dichiarazioni di illegittimità di altre misure particolaristiche, che potrebbero discendere da una coerente applicazione ad altre misure tributarie dei principi affermati dalla Corte.

Non è questa, tuttavia, la strada imboccata dal legislatore che, al fine di evitare la restituzione ai dipendenti della pubblica amministrazione delle trattenute effettuate dal 1° gennaio 2001 a titolo di finanziamento del Tfs, con il d.l. n. 185 del 29 ottobre 2012 ha abrogato il comma 10 dell'art. 12 d.l. n. 78 del 2012, con effetto retroattivo. Ciò significa che si torna, per i dipendenti già in servizio alla data del 30 dicembre 2000, all'applicazione dei previgenti criteri di calcolo delle indennità di buonuscita e premio di fine servizio. Come dispone anche espressamente lo stesso decreto (all'art. 1) i trattamenti nel frattempo erogati sulla base delle disposizioni di cui al d.l. n. 78 del 2010 devono essere riliquidati. Quella così messa dal legislatore è, come si suol dire, una pezza più vistosa del buco, giacché i trattamenti di fine servizio, in quanto commisurati all'ultima retribuzione

---

<sup>44</sup> Su cui v. F. VENANZI, *Fondi speciali, appello-solidarietà*, in AA. Vv., *Le nuove pensioni*, Instant Book, Il Sole 24-ore, Milano 2012, pag. 75 ss.

percepita dal lavoratore possono essere ben più alti di quelli che deriverebbero dall'applicazione del criterio di calcolo del Tfr e hanno storicamente richiesto l'intervento finanziario dello Stato volto ad integrare l'insufficiente contribuzione destinata ad alimentarlo<sup>45</sup>. Per quanto riguarda le altre parti della sentenza, il Consiglio dei ministri del 26 ottobre 2010 ha deliberato di procedere mediante un Decreto del Presidente del Consiglio, senza meglio specificare in quale direzione. La natura del provvedimento indica chiaramente comunque l'intenzione di non procedere nel senso suggerito dalla Corte costituzionale dell'estensione del contributo di solidarietà a tutti i contribuenti, che richiederebbe un atto avente forza di legge ex art. 23 Cost.

\* Professoressa associata di diritto del lavoro dell'Università degli studi di Milano.

---

<sup>45</sup> V. le osservazioni in questo senso Corte cost. 30 giugno 2002, n. 259, cit.