**Autorità:** Cassazione civile sez. trib.  
**Data:** 24 novembre 2010  
**Numero:** n. 23793

Intestazione

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALTIERI Enrico - Presidente -

Dott. CARLEO Giovanni - Consigliere -

Dott. PARMEGGIANI Carlo - rel. Consigliere -

Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere -

Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 6867/2006 proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro

tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore,

elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso

l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope

legis;

- ricorrente -

contro

P.E., elettivamente domiciliato in ROMA VIA PO 9, presso lo

studio dell'avvocato NAPOLITANO FRANCESCO, rappresentato e difeso

dall'avvocato SERI MANUEL con studio in MACERATA VIA GHINO VALENTI

11, (avviso postale), giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 121/2004 della COMM. TRIB. REG. di ANCONA,

depositata il 28/01/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del

27/10/2010 dal Consigliere Dott. CARLO PARMEGGIANI;

udito per il ricorrente l'Avvocato URBANI NERI, che ha chiesto

l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato SERI, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.

ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

P.E., consigliere regionale della Regione Marche negli anni dal 1995 al 1999, faceva istanza alla Amministrazione Finanziaria di rimborso delle somme versate dalla Regione a titolo di IRPEF in relazione al computo nel reddito imponibile costituito dalla indennità di carica delle trattenute obbligatorie nella misura del 20% della indennità stessa a titolo di contributo per la erogazione dell'assegno vitalizio, ai sensi dell'art. 3, comma 2, della legge della Regione Marche n. 23 del 1995. Sosteneva infatti che dette trattenute, in quanto finalizzate ad un trattamento previdenziale obbligatorio, non costituivano reddito imponibile ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 48, comma 2, lett. a). Formatosi sulla istanza silenzio - rifiuto, il contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, che con sentenza n. 30/03/2002, lo accoglieva, ritenendo la funzione previdenziale obbligatoria delle trattenute in questione.

Appellava l'Ufficio, osservando che la materia previdenziale era sottoposta a riserva di legge inderogabile a favore dello Stato, per cui in ogni caso un trattamento previdenziale obbligatorio non poteva essere costituito con legge regionale; e che in ogni caso tale natura non poteva attribuirsi all'assegno vitalizio cui erano finalizzate le trattenute. La Commissione Tributaria Regionale delle Marche, [con sentenza n. 121](javascript:Qlink('http://polu/include/deco_nav_Link_Q.asp?bd=MA&estr=AU003D09M01Y2004N000000121S01',%20false,%20''))/[6/04](javascript:Qlink('http://polu/include/deco_nav_Link_Q.asp?bd=MA&estr=AU003D07M01Y2004N000000006STB',%20false,%20'')) in data 17-12-2004, depositata in data 28-1- 2005, respingeva il gravame, confermando la sentenza impugnata.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate, con un motivo.

Resiste il contribuente con controricorso.

Diritto

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con unico, complesso motivo, la Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 47, 48 e 48 bis, (nella formulazione vigente "ratione temporis"); della L.R. Marche n. 23 del 1995, art. 3; dell'art. 112 c.p.c.; nonchè insufficiente e contraddittoria motivazione su punti decisivi della controversia, ([art. 360 c.p.c.](javascript:Qlink('http://polu/include/deco_nav_Link_Q.asp?bd=CO&estr=PCXA0360',%20false,%20'')), nn. 3 e 5).

Assume che la CTR ha errato nell'attribuire alle trattenute operate dalla Regione Marche finalità di previdenza obbligatoria, considerando come trattamento previdenziale l'assegno vitalizio spettante ai consiglieri regionali cui le trattenute erano destinate a titolo di contributo obbligatorio, in quanto:

1) la materia previdenziale era sottoposta a riserva di legge a favore dello Stato, per cui un trattamento avente detta natura non poteva essere istituto con legge regionale;

2) la legge regionale non faceva riferimento alcuno ad una supposta natura previdenziale dell'assegno vitalizio, indicato come facente parte del " trattamento indennitario" spettante ai consiglieri della Regione Marche;

3) la natura dell'assegno in oggetto, per brevità del periodo di contribuzione necessario per la insorgenza del diritto a percepirlo, possibilità di cumulo con altra attività lavorativa, irrilevanza della sussistenza di uno stato di bisogno, non era valutabile come previdenziale, avendo invece l'assegno carattere di indennità differita, connessa ad una indennità di carica, non assimilabile alle pensioni ordinarie;

4) il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 48 bis, prendendo espressamente in considerazione l'assegno vitalizio, limita la tassazione alla quota parte di esso che non deriva da fonti riferibili a trattenute effettuate al percettore già assoggettate a trattenute fiscali; tale norma, diretta ad evitare il regime di doppia imposizione, conferma indirettamente la tassabilità dei contributi, e quindi delle trattenute in esame.

Il contribuente, in controricorso, contesta la fondatezza delle ragioni dell'Ufficio, facendo proprie la argomentazioni del giudice di appello, ed in particolare rilevando 1) la natura oggettivamente previdenziale dell'assegno vitalizio, valutata in base alle caratteristiche di decorrenza, entità nummaria in dipendenza del periodo di contribuzione, erogazione in caso si inabilità, reversibilità in caso di morte del percipiente, del tutto sovrapponibili a quelle relative ai trattamenti pensionistici ordinari; 2) la irrilevanza della riserva di legge a favore dello Stato, dovendo considerarsi la natura sostanziale dell'assegno concesso dalla legge regionale, che, finche vigente, non può essere disapplicata; 3) la non concludenza del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 48 bis (T.U.I.R.), in quanto fa riferimento alla ipotesi che le contribuzioni relative all'assegno siano sottoposte a tassazione, evento meramente eventuale che nella specie era escluso dalla natura previdenziale obbligatoria delle trattenute.

Il motivo è fondato.

L'istituto in questione - assegno vitalizio a favore dei consiglieri regionali della Regione Marche, regolato dalla L.R. n. 23 del 1995,- è indubbiamente un istituto " sui generis" ispirato tuttavia all'analogo istituto vigente a favore dei parlamentari al cui trattamento economico è normativo è direttamente ispirata la legislazione regionale concernente quello dei consiglieri (anche nella determinazione della indennità di carica, parametrata in percentuale a quella dei parlamentari ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge in esame).

E' pertanto di sicuro rilievo la sentenza della Corte Costituzionale n. 289 del 13-7-1994, avente ad oggetto, sia pure sotto diverso profilo, la natura dell'assegno vitalizio dei parlamentari , citata dal giudice di appello nonchè da entrambe le parti in causa a sostegno delle rispettive tesi. Nella motivazione, il Giudice delle leggi, prendendo espressamente in considerazione le posizioni "dei titolari di assegni vitalizi goduti in conseguenza della cessazione di determinate cariche" e "dei titolari di pensioni ordinarie derivanti da rapporti di impiego pubblico" osserva che "tra le due situazioni, nonostante la presenza di alcuni profili di affinità, non sussiste infatti una identità nè di natura nè di regime giuridico, dal momento che l'assegno vitalizio, a differenza della pensione ordinaria, viene a collegarsi ad una indennità di carica goduta in relazione all'esercizio di un mandato pubblico; indennità che nei suoi presupposti e nelle sue finalità ha sempre assunto, nella disciplina costituzionale ed ordinaria, connotazioni distinte da quelle proprie della retribuzione connessa al rapporto di pubblico impiego". Tale asserzione, fatta propria dalla Agenzia a sostegno del ricorso, è seguita da successive considerazioni nella quali la Corte Costituzionale, commentando la evoluzione dell'istituto del vitalizio nel tempo, ha osservato che si tratta di "una particolare forma di previdenza...che si è gradualmente trasformata in una forma di previdenza obbligatoria di carattere pubblicistico" (asserzione valorizzata dal giudice di appello ed in controricorso) conservando tuttavia un "regime speciale" con aspetti riconducibili in parte al modello pensionistico ed in parte a quello delle assicurazioni private.

Osserva la Corte che, ai fini della decisione sul punto controverso (imponibilità o meno, ai fini IRPEF, delle trattenute di cui si tratta) appare sufficiente il convincimento espresso dalla Corte Costituzionale, che pienamente questa Corte condivide, (in forza della quale questa Corte si è già espressa in punto ad imponibilità delle trattenute in questione: v. Cass. N. 20538-42 del 2010) della diversità sostanziale e giuridica dell'istituto del vitalizio in esame rispetto ad un trattamento previdenziale o pensionistico conseguente ad un rapporto di lavoro, pubblico o privato che sia. Asserzione questa non contestabile, in quanto l'eletto ad una pubblica carica non ha certamente rapporto di lavoro con l'ente che rappresenta; rimanendo irrilevante, per quanto appresso si dirà, discettare se le caratteristiche oggettive del trattamento abbiano o meno natura previdenziale.

E' infatti noto che le indennità di carica, come del resto gli assegni vitalizi alle stesse cariche collegati, non costituiscono reddito di lavoro dipendente come regolato dall'art. 48 del cit.

T.U.I.R. nella formulazione vigente "ratione temporis" (ora art. 51), bensì reddito a questo assimilato ai sensi dell'art, 47 del cit.

T.U.I.R. (ora art. 50).

Orbene, tale assimilazione ha rilievo generale sotto il profilo della imponibilità ai fini fiscali, ma non si estende al regime delle esenzioni o delle esclusioni di particolari introiti dalla formazione del reddito imponibile, rimesso al libero, purchè non ingiustificato, apprezzamento del legislatore; ipotesi queste tutte singolarmente individuate dalla legge in modo specifico e puntuale, come si evince dalla minuziosa elencazione di cui all'art. 48, comma 2, cit. T.U.I.R., e, in quanto costituenti esenzioni dalla imposta, di tassativa e non estensibile interpretazione. Ne consegue che, ove l'art. 48, comma 2, lett. a), cit. T.U.I.R., dispone che non concorrono a formare reddito imponibile i contributi previdenziali ed assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge, limita con evidenza la esenzione ai contributi versati in dipendenza di un rapporto di lavoro, con esclusione di ogni altro tipo di contributo, a prescindere da eventuali affinità sostanziali con quelli considerati, e quindi di quelli legati a trattamenti vitalizi derivanti non da lavoro, bensì dall'esercizio di cariche pubbliche.

Del pari, ed in via aggiuntiva, può rilevarsi che i contributi esclusi sono dovuti in ottemperanza a disposizioni di legge. Nel silenzio del legislatore, deve intendersi che tale espressione indichi esclusivamente una legge dello stato, in quanto, vigendo una riserva assoluta di legge a favore del medesimo in materia previdenziale, ([art. 117 Cost.](javascript:Qlink('http://polu/include/deco_nav_Link_Q.asp?bd=CO&estr=CRXA0117',%20false,%20''))) ovvero quella oggetto della diposizione in esame, la interpretazione in tal senso, in quanto costituzionalmente orientata, ha natura obbligata come spesso rammentato dal Giudice delle Leggi (ad es. [ord.n. 107 del 2003](javascript:Qlink('http://polu/include/deco_nav_Link_Q.asp?bd=MA&estr=AU003D09M01Y2003N000000107S01',%20false,%20''))).

Ne consegue che la contribuzione la cui obbligatorietà deriva da legge regionale non può essere per ciò solo ricompresa nella disposizione di cui all'art. 48, comma 2, lett. a), del cit.

T.U.I.R., nella formulazione vigente "ratione temporis".

Il ricorso deve quindi essere accolto e la sentenza impugnata cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa deve essere decisa nel merito con reiezione dell'originario ricorso del contribuente. In relazione alla novità della questione trattata, si compensano le spese dell'intero giudizio tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2010.

Depositato in Cancelleria il 24 novembre 2010