

CONSIGLIO DI STATO

IL LIMITE AL REDDITO DEI GIUDICI TRIBUTARI AL VAGLIO DELLA CORTE COSTITUZIONALE

A decorrere dal primo maggio 2014, il limite massimo retributivo riferito al Primo Presidente della Corte di Cassazione è fissato in euro 240.000 annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico del dipendente (art. 13, comma 1, Decreto Legge n. 66 del 24 aprile 2014, convertito, con modifiche, dalla Legge 23 giugno 2014 n. 89, con decorrenza dal 24 giugno 2014).

Questo è il limite massimo del 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 (art. 23 - ter Decreto Legge n. 201 del 06 dicembre 2011, convertito, con modifiche, dalla Legge 22 dicembre 2011 n. 214).

Ai fini dell'applicazione del limite di cui sopra devono essere computate in modo cumulativo anche 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 (art. 23 - ter, comma 1, ultimo periodo, citato).

A tal proposito, si fa presente che, per quanto riguarda i giudici tributari, il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), con l'ordinanza n. 3503 del 05 maggio 2021, visti gli artt. 134 della Costituzione, art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1, e 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli artt. 1, 2, 3, 10, 23, 36, 53 e 97 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale, nei termini di cui in motivazione, dell'art. 13 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66 e dell'art. 23-ter, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, nonché dell'art.1, commi 471, 473 e 474 della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

In effetti, i giudici tributari guadagnano poco (15 euro nette a sentenza depositata ed al massimo 1.000 euro nette al mese).

Il problema si pone oggi per i giudici tributari, che sono anche giudici togati ordinari o amministrativi in posizione apicale, che possono facilmente superare i 240.000 euro annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico, sommando i bassi compensi tributari con il lauto stipendio lordo per l'attività di giudice presso la giustizia ordinaria o amministrativa (come nella causa in questione).

Invero, se il giudice tributario svolge presso l'amministrazione di originaria appartenenza funzioni di particolare complessità e rilievo (ed è questo il caso), **tanto più se con elevata anzianità di servizio**, fatalmente non vedrà retribuita, in tutto o in parte, l'attività giudicante – pur se connotata da profonda complessità tecnica – svolta presso le Commissioni tributarie e nell'esclusivo interesse dell'amministrazione dell'economia e finanze e della sua giustizia.

Il che, oltre a contrastare, nella sua absolutezza, con il principio di cui all'art. 36 Cost., contraddice altresì quello di buon andamento dell'amministrazione ex art. 97 Cost..

Ecco perchè è necessaria la riforma strutturale della giustizia tributaria !!!

Va ricordato, al riguardo, che per principio generale la legittimità di una disposizione legislativa, rispetto al parametro dell'art. 97 Cost., va valutata tenendo conto dei suoi effetti sul buon andamento della pubblica amministrazione complessivamente intesa, non già di singole sue componenti, isolatamente considerate (così Corte cost., 30 maggio 2008, n. 183).

Nella specie, invero, la certezza della decurtazione automatica, in tutto o in parte, del trattamento economico riferito all'attività svolta quale giudice tributario non può che recare effetti disincentivati: dunque di dissuadere, in prospettiva, proprio i funzionari pubblici di maggiore e migliore esperienza e competenza nel settore giurisdizionale (alieni da potenziali conflitti di interesse di carattere professionale) – ossia quelli provenienti dai ruoli delle magistrature o dell'Avvocatura dello Stato **di livello**

apicale o di maggiore anzianità – dal chiedere di ricoprire, o dal continuare a ricoprire, quegli uffici onorari.

Il che comporterebbe la conseguente sottrazione alla giustizia tributaria di siffatte professionalità e indipendenza, con lesione complessiva della razionalità amministrativa e del principio di buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., applicato al settore e, di riflesso, all'intero ordinamento posta la centralità – anche ai fini dell'affidamento circa gli investimenti – della legittimità del prelievo monetario e dell'inerente sicurezza giuridica.

Ne verrebbe, infatti, come naturale conseguenza, il fatale progressivo ritiro dalla giustizia tributaria delle più alte professionalità e l'abbassamento generale della qualità e dei tempi di quella risposta di giustizia.

Il che, a guardare al risultato complessivo per la società, appare risolversi in una nuova irrazionalità dell'organizzazione del sistema economico-finanziario e in un vulnus all'economia nazionale e agli operatori economici.

Il sistema economico in tanto è capace di attirare investimenti in quanto l'ordinamento si mostra capace di offrire, a ogni investitore od operatore, con il diritto al giudice e alla qualità della risposta di giustizia, imparziali sicurezze e tempestive certezze giuridiche a riguardo a imposizioni tributarie stimabili di sospetta legittimità.

In questi termini, l'aver fatto il legislatore ricorso ad un parametro meramente quantitativo con cui modulare il corrispettivo economico del servizio prestato tra le diverse categorie di soggetti chiamati a svolgere le funzioni di giudice tributario (funzioni, va ricordato, essenziali per assicurare l'effettività del principio di legalità e del diritto al giudice riguardo all'imposizione tributaria, nonché per l'assetto complessivo delle finanze pubbliche, e in sé tecnicamente assai complesse e specialistiche, tali cioè da richiedere una rilevante preparazione professionale e l'impegno allo studio delle singole controversie), **significa essersi avvalsi di un parametro che non tiene in conto la rilevanza delle professionalità acquisite.**

Sembra andarsi così contro il principio di responsabilità personale e lo stesso principio lavorista che l'art. 1 della Costituzione pone a fondamento della Repubblica.

Per il quale, come evidenziano autorevoli dottrine, il lavoro rappresenta il «segno distintivo dello sviluppo della personalità dell'uomo», «il più idoneo ad esprimere il pregio della persona» con cui socialmente si valuta la posizione da attribuire ai cittadini nello Stato, poiché il lavoro rappresenta non solo uno strumento per il conseguimento di mezzi di sostentamento, ma «il tramite necessario per l'affermazione della personalità», cioè «cardine costituzionale per elevare e commisurare la dignità dell'uomo».

Negare la **“giusta mercede”** – espressione di matrice teologica cui da molti si fa risalire il concetto secolare di proporzionata retribuzione – appare dunque negare il valore stesso del merito acquisito dall'individuo mediante l'operosità attivamente riversata nel lavoro.

È poi appena il caso di rammentare che il lavoro cui si riferisce la formula costituzionale non è limitato al lavoro manuale ma è da intendere nel senso di «lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni» (art. 35 Cost.) tanto che, come ulteriore autorevole dottrina ha evidenziato, ha valore unitario ed inclusivo perché rappresenta «un titolo di appartenenza alla comunità nazionale, alla cittadinanza».

Altra autorevole dottrina ha sottolineato che il lavoro è esso stesso il mezzo che consente ai cittadini di partecipare positivamente al soddisfacimento dei bisogni della collettività.

Dunque, tale negazione della prevista retribuzione sembra mortificare siffatti assunti, in pratica imponendo, contro l'efficienza economica generale, ai componenti di più elevato livello professionale pubblico una retribuzione solo parziale dell'attività prestata, se non anche negandola in toto.

Il che contrasta il principio di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost. anche nel senso per cui finisce, in pratica, con l'assimilare tra loro – in primis ai fini

“retributivi” e, dunque, di rilevanza professionale – posizioni professionali e lavorative (sia pubbliche che private) in realtà disomogenee e diverse.

Invero, la previsione – a fianco di un autonomo tetto massimo di “retribuibilità” delle funzioni giurisdizionali tributarie (ex art. 1, comma 311, l. 30 dicembre 2004, n. 306) – di un ulteriore limite, onnicomprensivo, di retribuibilità di qualsiasi pubblica funzione sembra tradursi, per effetto degli automatismi di cui si è detto, nell’aprioristica equiparazione delle prestazioni professionali rese da magistrati di maggior esperienza e professionalità rispetto a quelle di giudici privi di tali oggettivi requisiti, e posponendoli a quelli provenienti dalle libere professioni, i cui redditi da lavoro privato non ricadono, invece, nel perimetro applicativo delle norme sospettate di incostituzionalità.

Le circostanze evidenziate inducono infine a dubitare della compatibilità del regime economico/retributivo dei giudici tributari, come conseguente all’applicazione del combinato disposto degli artt. 13 del decreto legge n. 66 del 2014 e 23-ter, comma 1, del decreto legge n. 201 del 2011, con il principio della pari capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost..

Appare invero difficile, in aggiunta a tutto quanto già rilevato, non cogliere in una tale sottrazione della **“giusta mercede”** un prelievo di natura tributaria o comunque a quello assimilabile, vista la pari natura pecuniaria e la pari affluenza del prelievo al bilancio pubblico, dunque alle entrate (o mancate spese) e così alla fiscalità generale.

Una diversa configurazione, si è costretti a considerare, assume i caratteri di una qualificazione meramente nominalistica, perché detta sostanza delle cose non muta e come tale, infatti, è comunemente percepita.

Al riguardo, va rammentato che (cfr. Corte cost., 10 novembre 2017, n. 236; 6 maggio 2016, n. 96; 30 aprile 2015, n. 70; 23 luglio 2015, n. 178; 4 giugno 2014, n. 154; 12 dicembre 2013, n. 304; 17 dicembre 2013, n. 310; ord. 12 ottobre 2012, n. 233) “una fattispecie deve ritenersi **di natura tributaria**, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: 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; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese”.

Il Consiglio di Stato, con le motivazioni succintamente sopra esposte, ritiene che sussistano tali presupposti nel caso di specie.

Quanto al **primo profilo**, posto che lex non distinguit riguardo al tempo che la segue (e sono ormai già ben sei anni dall’ultima formulazione), la decurtazione disposta in base al combinato disposto delle norme in questione presenta in realtà carattere permanente e definitivo.

Come detto, questi elementi caratterizzano come irragionevolmente sine die il limite retributivo introdotto dall’art. 23-ter del decreto legge n. 201 del 2011, facendone di loro un connotato permanente di un sistema asimmetrico di contribuzione al risparmio di spesa pubblica.

Del pari, la mancata retribuzione, in tutto o in parte, dell’attività professionale prestata dal giudice tributario, in ragione del raggiungimento del **“tetto stipendiale”**, discende dall’automatica applicazione di un criterio **meramente quantitativo**, indifferente rispetto alla quantità e qualità, e anche alla ponderazione del rendimento del singolo giudice tributario (circostanza dalla quale deve, pertanto, desumersi che il contestato sopravvenuto “blocco retributivo” non faccia seguito, ad esempio, ad un mutamento del rapporto sinallagmatico sottostante la specifica situazione remunerativa incisa dalla novella di legge).

Consegue, pertanto, la realtà di una mera decurtazione patrimoniale, dal carattere non temporaneo ma definitivo e permanente: **il che qualifica di suo la fattispecie nel novero dei casi di imposizione tributaria anomala ed implicita, secondo l’insegnamento della giurisprudenza costituzionale.**

Sussiste, infine, anche il **terzo presupposto**, ossia la destinazione delle somme non corrisposte al finanziamento della spesa pubblica, in ragione di quanto previsto dall’art. 23-ter, comma 4, del decreto legge n. 201 del 2011, a mente del quale «Le

risorse rivenienti dall'applicazione delle misure di cui al presente articolo sono annualmente versate al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato».

Va a questi propositi considerato che, comunque, una restrizione al trattamento economico che annulli completamente, per chi ha raggiunto il tetto, la retribuzione proporzionale per il servizio svolto nell'interesse e su impulso dell'amministrazione (mediante l'attivazione di apposite procedure concorsuali) potrebbe, a tutto concedere, solo essere temporanea e per breve durata: quando, invece, la norma è senza fine.

Sicché anche da questo punto di vista la disciplina sospettata, in ragione del prelievo, appare di dubbia costituzionalità in quanto modificazione permanente.

A tal riguardo, si deve comunque riconoscere (cfr. Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288) che l'eventuale "temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali".

Di talché, a maggior ragione, si deve considerare che la definitività del prelievo fiscale (qui, per di più, in forma occulta, il che contraddice il principio per cui «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge», di cui all'art. 23 Cost.) ne rimarchi l'illegittimità costituzionale, ove disancorato dai predetti principi (ex artt. 3, 23 e 53 Cost.).

La suddetta ordinanza è un'ulteriore conferma della necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria, con giudici professionali a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico, ben retribuiti e non più dipendenti dal MEF.

Lecce, 10 maggio 2021

Avv. Maurizio Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it