

La quinta sezione del Consiglio di Stato ha rimesso alla Corte costituzionale la q.l.c. dell'art. 13 del d.l. 24 aprile 2014, n. 66, dell'art. 23-ter, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, nonché dell'art. 1, commi 471, 473 e 474 della l. 27 dicembre 2013, n. 147, in relazione agli artt. 1, 2, 3, 10, 23, 36, 53 e 97 della Costituzione, nella parte in cui determinano l'applicabilità del tetto retributivo massimo ai compensi percepiti dal pubblico dipendente quale giudice tributario.

Consiglio di Stato, sezione V, ordinanza 5 maggio 2021, n. 3503 – Pres. Severini, Est. Perotti

Commissioni tributarie – Componenti – Tetto retributivo massimo – Questione non manifestamente infondata di costituzionalità

È 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 dell'art. 13 del d.-l. 24 aprile 2014, n. 66 e dell'art. 23-ter, comma 1, del d.-l. 6 dicembre 2011, n. 201, nonché dell'art. 1, commi 471, 473 e 474 della l. 27 dicembre 2013, n. 147, nella parte in cui prevedono l'applicabilità del tetto massimo retributivo ai compensi percepiti dai dipendenti pubblici in qualità di giudice tributario (1).

(1) I. – Con l'ordinanza in rassegna, la quinta sezione del Consiglio di Stato ha rimesso alla Corte costituzionale la q.l.c. dell'art. 13 del d.l. 24 aprile 2014, n. 66, dell'art. 23-ter, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, nonché dell'art. 1, commi 471, 473 e 474 della l. 27 dicembre 2013, n. 147, in relazione agli artt. 1, 2, 3, 10, 23, 36, 53 e 97 della Costituzione, nella parte in cui comportano l'applicabilità del tetto retributivo massimo ai compensi percepiti dai dipendenti pubblici in qualità di giudici tributari.

II. – Il collegio, dopo aver analizzato la vicenda processuale sottesa e le argomentazioni delle parti, ha osservato quanto segue:

- a) l'art. 23-ter, comma 1, del citato d.l. n. 201 del 2011 prevede che con d.P.C.M. è definito il trattamento economico annuo onnicomprensivo di chiunque riceva a carico delle finanze pubbliche emolumenti o retribuzioni nell'ambito di rapporti di lavoro dipendenti;
- b) l'art. 13 del d.l. n. 66 del 2014, dispone tra l'altro che a decorrere dal 1° 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 e assistenziali e degli oneri fiscali a carico del dipendente;
- c) la formulazione onnicomprensiva della norma non consente di escludere dal relativo computo i compensi corrisposti ai membri delle Commissioni tributarie,

pur non apparendo gli stessi qualificabili alla stregua di emolumenti derivanti da «*rapporti di lavoro subordinato o autonomo*», perché afferenti a funzioni ad investitura a titolo onorario, dunque a un *tertium genus* rispetto alle nominate categorie:

- c1) l'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 545 del 1992 precisa infatti che la nomina a una delle funzioni dei componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego;
- c2) posto che nemmeno si tratta di lavoro autonomo, non resta che la qualificazione di lavoro pubblico a titolo onorario;
- d) la disciplina del limite massimo alle retribuzioni pubbliche costituisce il paradigma generale cui ricondurre la materia delle attribuzioni economiche della pubblica amministrazione per remunerare i propri dipendenti, e ad essa si deve fare riferimento anche per le previsioni in tema di cumulo tra pensioni e retribuzioni a carico delle finanze pubbliche;
- e) una tale disciplina viene fatta iscrivere in un contesto generale di risorse finanziarie pubbliche limitate messo in relazione all'obiettivo politico-economico del contenimento della spesa pubblica:
 - e1) le risorse andrebbero ripartite in maniera congrua il che avverrebbe sganciandole del tutto dall'effettività del sinallagma contrattuale lavorativo del pubblico dipendente;
 - e2) dunque determinando per legge, al di fuori di quanto accettato e previsto dal lavoratore all'atto di costituzione del rapporto lavorativo, la gratuità delle prestazioni del lavoratore pubblico, una volta raggiunto il tetto retributivo;
- f) secondo Corte cost., 26 maggio 2017, n. 124 (oggetto della News US del 1° giugno 2017 sulla quale si veda anche *infra*, § r):
 - f1) il limite delle risorse disponibili, *“immanente al settore pubblico, vincola il legislatore a scelte coerenti, preordinate a bilanciare molteplici valori di rango costituzionale, come la parità di trattamento (art. 3 Cost.), il diritto a una retribuzione proporzionata alla quantità e alla qualità del lavoro svolto e comunque idonea a garantire un'esistenza libera e dignitosa (art. 36, primo comma, Cost.), il diritto a un'adeguata tutela previdenziale (art. 38, secondo comma, Cost.), il buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.)”*;
 - f2) *“nel settore pubblico non è precluso al legislatore dettare un limite massimo alle retribuzioni e al cumulo tra retribuzioni e pensioni, a condizione che la scelta, volta a bilanciare i diversi valori coinvolti, non sia manifestamente irragionevole. In tale ottica, si richiede il rispetto di requisiti rigorosi, che salvaguardino l'idoneità del limite fissato a garantire un adeguato e proporzionato contemperamento degli*

interessi contrapposti. Il fine prioritario della razionalizzazione della spesa deve tener conto delle risorse concretamente disponibili, senza svilire il lavoro prestato da chi esprime professionalità elevate”;

- f3) pertanto, l’indicazione precisa di un limite massimo alle retribuzioni pubbliche non confligge *a priori* con i principi richiamati;
- g) tale disciplina, pur dettata dalla difficile congiuntura economica e finanziaria, trascende la finalità di conseguire risparmi immediati e si inquadra in una prospettiva di lungo periodo, di talché la circostanza che la relazione tecnica non computi risparmi attesi non è sintomatica dell’irragionevolezza della norma. Le molteplici variabili in gioco precludono una valutazione preventiva ponderata e credibile;
- h) la disciplina del limite alle retribuzioni pubbliche:
 - h1) si presenta come una misura di contenimento della complessiva spesa pubblica;
 - h2) inoltre, sin dalle prime applicazioni, è stata generalmente affiancata a obblighi di pubblicità degli incarichi;
 - h3) il contenimento della spesa è visto, in questa complessiva prospettiva, non come fine in sé, ma in coerenza con altri obiettivi intesi a valorizzare la conoscenza della gestione delle risorse pubbliche;
 - h4) persegue pertanto finalità di contenimento e complessiva razionalizzazione della spesa, in una prospettiva di garanzia degli altri interessi generali coinvolti, in presenza di risorse limitate. La non irragionevolezza delle scelte del legislatore si combina con la valenza generale del limite retributivo, che si delinea come misura di razionalizzazione, suscettibile di imporsi a tutti gli apparati amministrativi;
 - h5) secondo la citata sentenza n. 124 del 2017 della Corte costituzionale, pertanto, il carattere limitato delle risorse pubbliche giustifica la necessità di una predeterminazione complessiva delle risorse che l’amministrazione può corrispondere a titolo di retribuzioni e pensioni;
- i) anche nella presente fattispecie si tratta di un regime restrittivo particolare che concerne i soli lavoratori pubblici e che, pur a parità di condizioni, li distingue economicamente dai lavoratori privati, per i quali non si impone altrettanto sacrificio remunerativo da taglio lineare, per il fatto soggettivo che i loro rapporti di lavoro principali sono estranei alla spesa pubblica; *“e dunque muove dalla giurisprudenza che si è formata, ma considera anche difficile sostenibilità a lungo termine di un siffatto, comunque oggettivamente discriminatorio tra pari lavoratori, taglio lineare”;*
- j) tale disparità assume tuttavia tratti nuovi e peculiari rispetto ad altre fattispecie:

- j1) non si tratta solo di comparare genericamente diverse o simili prestazioni lavorative e dunque di svolgere una comparazione per categorie soggettive generali, ma di comparare in concreto la medesima prestazione lavorativa sotto un profilo oggettivo (quella di giudice tributario), la quale malgrado tale identità oggettiva della prestazione viene diversamente remunerata dallo Stato secondo un criterio discrezionale meramente soggettivo, a seconda che sia prestata da un lavoratore privato o da uno pubblico, il quale *“perciò, a differenza di quell’altro che pur svolge la medesima prestazione, nulla in pratica viene ad essere retribuito per quanto supera il “tetto”, mentre l’altro lo continua in pieno e senza diminuzioni di sorta”*;
- j2) con riferimento alla medesima attività lavorativa, una simile ablazione non è praticata dalla legge a carico di quegli altri soggetti che traggono i primi redditi lavorativi dal lavoro privato o comunque autonomo e svolgono quel medesimo lavoro di giudice tributario, in ipotesi presso la stessa unità organizzativa dove la svolge il magistrato o pubblico dipendente, pur onerato della medesima quantità e qualità di lavoro;
- j3) si tratta, quindi, di una evidente disparità di trattamento: non di situazioni simili, ma della medesima situazione, che vale per tutti i giudici tributari che sono pubblici dipendenti rispetto a tutti i giudici tributari che non sono pubblici dipendenti. *“La disparità non potrebbe essere più chiara e maggiore”*;
- j4) l’unico criterio discrezionale è dettato dal fatto che, in un caso, si tratta di lavoro privato e, nell’altro, di lavoro pubblico, ma tale distinzione non incide sulle energie e risorse personali e sui tempi messi a disposizione ed utilizzati dai lavoratori nello svolgere il medesimo lavoro: *“che è quanto la Costituzione anzitutto si premura di garantire con le sue norme che qui appaiono violate”*;
- j5) l’effetto pratico è di discriminare tra i lavoratori soltanto in ragione di una loro appartenenza soggettiva *“(cioè, in ragione di un fatto del tutto esterno alla loro volontà e certo imprevedibile all’atto della costituzione del rapporto lavorativo principale), e dunque delle vicende del rispettivo “datore di lavoro”, cioè in pratica per fatto altrui: il che contrasta il maturato carattere volontaristico del contratto di lavoro e appare urtare contro la percezione dei valori, dei principi e delle regole dell’eguaglianza assicurata dall’art. 3 Cost., sia in sé come in vista della rimozione delle cause di ineguaglianza (art. 3, secondo comma). Qui il legislatore sembra aver proceduto nel senso di introdurre diseguaglianze che prima non c’erano”*;
- j6) inoltre, dal punto di vista del principio solidaristico, una tale discriminazione trova ancora meno giustificazione riguardo ai doveri inderogabili di solidarietà economica e sociale, posti a carico di tutti in relazione alle loro capacità economiche, ma nel caso di specie portati a carico

del solo dipendente pubblico, mentre il lavoratore privato ne viene espressamente affrancato, a prescindere dal suo livello di reddito: *“quasi che la spesa pubblica componga un sistema chiuso, con suoi propri e riservati doveri di solidarietà, anziché essere un elemento del sistema economico generale, di cui sono pari parte i lavoratori privati come quelli pubblici”*;

- j7) la discriminazione e la disparità appaiono aggravarsi se si considera che le norme non inseriscono alcuna valutazione con riferimento alla complessiva capacità reddituale da lavoro dei soggetti così diversamente trattati: è, pertanto, ben possibile che un giudice tributario a lavoro principale privato abbia già in origine una capacità reddituale anche superiore a quella del pubblico che subisce la decurtazione;
- k) oltre alla lesione del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., l'applicazione delle norme primarie in esame è correlata non a una prestazione lavorativa secondaria a remunerazione fissa, ma ad una prestazione la cui remunerazione è dalla legge prevista come variabile in relazione alla misura della quantità e al livello del lavoro effettuato:
- k1) ne discende che in termini di risultato pratico, ciò determina in sé una tendenziale, progressiva imposizione della gratuità della prestazione lavorativa effettuata in capo a chi è prossimo o addirittura ha già raggiunto il tetto retributivo;
- k2) questa situazione genera poi un'ulteriore disparità di trattamento, interna alla categoria dei dipendenti pubblici che svolgono un siffatto servizio ulteriore a seconda che siano o non siano prossimi al raggiungimento del tetto;
- l) *“la questione dunque non si esaurisce nella gratuità tendenziale della prestazione lavorativa di giudice tributario, la quale già ripropone – come meglio si vedrà - la capitale questione del contrasto dell'art. 36 Cost. in termini di proporzionalità. Essa infatti appare rilevare di suo, e in modo accentuato, in termini di progressività e di irragionevolezza di questa gratuità tendenziale. È dato invero ravvisare, alla base di tutto, un nuovo e manifesto contrasto con il principio di ragionevolezza ed eguaglianza, dunque con l'art. 3 Cost.: perché dalle indicate comparazioni risulta una gratuità tendenziale paradossalmente tanto maggiore quanto maggiore è l'impegno lavorativo, complessivo e settoriale, realmente profuso ed esplicito dal lavoratore a beneficio dell'amministrazione pubblica”*;
- m) tale situazione appare contrastare sia con il principio di ragionevolezza, sia con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., ma anche con il principio generale della giusta e pari retribuzione del lavoro di cui all'art. 36 Cost.:

- m1) la quale deriva da regole etiche e sociali universali nei rapporti economico-lavorativi e collegate alla dignità stessa dell'uomo che si concretizza ed esprime attraverso il lavoro, il suo significativo valore morale e il suo riconoscimento economico *“che, essendo produttivo di ricchezza a favore altrui, oltre a conferire dignità a chi lo svolge è fatto economico generativo e traslativo di valore; e che per questa medesima ragione – etica, giuridica ed economica – impone l'obbligo del compenso a chi ne riceve l'utilità e il corrispondente diritto a chi lo offre. Reciprocamente, vale a dire dal lato della remunerazione, il guadagno da lavoro è considerato di prima dignità rispetto al profitto d'impresa, al frutto del risparmio, alla rendita”*;
- m2) si tratta di principi immanenti a ogni ordinamento civile, tanto da concretizzare un riconosciuto diritto fondamentale dell'uomo: *“il diritto ad eguale retribuzione per eguale lavoro”* (qualificato come un diritto dell'uomo già dall'art. 23, comma 2, della Dichiarazione universale dei diritti umani dell'Assemblea generale dell'ONU, del 10 dicembre 1948);
- m3) nel caso di specie non vi è dubbio che si tratti di eguale lavoro, con conseguente diritto ad eguale retribuzione;
- m4) si tratta pertanto non solo di violazione dell'art. 36 Cost., ma anche del diritto dell'uomo a tale parità di retribuzione, riconosciuto al massimo livello internazionale, anche in considerazione di quanto previsto dall'art. 10, primo comma, Cost., anche in combinato disposto con l'art. 2 Cost.;
- n) oltre al sospetto di un contrasto delle dette norme primarie con gli artt. 2, 3, 10, 36 e 97 Cost. per i profili indicati, una tale discriminatoria privazione della proporzionata retribuzione del lavoro va considerata anche nel tempo:
- n1) infatti, la distinzione appare superare il tasso di sostenibilità dell'eccezione e tradursi in una discriminazione;
- n2) tale circostanza consente di superare quanto la Corte costituzionale aveva affermato con riferimento alla contingenza economica che aveva spinto il legislatore a intervenire con l'introduzione del tetto retributivo;
- n3) tali considerazioni, facendo riferimento al contesto particolare, conducono a identificare un termine all'eccezione al principio di proporzionalità dell'art. 36 Cost. e il lungo tempo trascorso è indice del superamento di tale limite;
- n4) *“Tutto questo dunque, in nuove angolazioni rispetto al ricordato precedente, appare in contrasto con l'art. 36, primo comma, Cost., a mente del quale «Il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro»”*;
- n5) la norma costituzionale applica al lavoro il principio di proporzionalità, di generale imperatività e riferibile a tutti i rapporti di lavoro subordinato. Il principio è applicabile a prescindere dalle preesistenti condizioni

economiche del lavoratore ed è ancorato all'oggettivo valore economico proprio del singolo lavoro prestato: è dunque collegato al fatto mero dell'effettiva prestazione personale mediante l'utilizzazione delle energie lavorative e non soffre limitazioni o restrizioni per la circostanza dell'afferire a un secondo e volontario lavoro;

- n6) a differenza dell'ipotesi in cui il giudice tributario sia un lavoratore autonomo, nel solo caso in cui il giudice tributario sia un pubblico dipendente, il trattamento economico per lo svolgimento delle funzioni onorarie si aggiunge a quello percepito come corrispettivo dello svolgimento della sua normale attività lavorativa ed ha la funzione di remunerare l'ulteriore e volontaria attività svolta in qualità di componente di un organo giurisdizionale, al pari del lavoratore autonomo che svolge quel medesimo, volontario, lavoro aggiuntivo, ma che viene sottratto a un simile taglio, pur essendo destinatario e beneficiario degli effetti della spesa pubblica;
- n7) il trattamento economico dei giudici tributari è per legge composto da una componente fissa – calcolata in ragione della posizione in ruolo del magistrato – e da una variabile, calcolata proporzionalmente al lavoro prestato, cioè in base al numero delle sentenze pubblicate. Pertanto, quanto più è elevato il trattamento economico percepito a monte dal pubblico dipendente, tanto più è probabile che il giudice tributario non percepisca in tutto o in parte alcun compenso per l'attività giurisdizionale svolta, a differenza del giudice tributario che svolge una libera professione;
- n8) ancora una volta emerge il contrasto delle norme primaria con gli artt. 3 e 36 Cost., sia in sé sia nella prospettiva del principio che presiede all'art. 53 Cost.;
- n9) anche a prescindere dalla comparazione e dalla disparità di trattamento che ne deriva, va considerato che non rispetterebbe la comune logica l'assumere che la percezione del tetto massimo varrebbe ad assicurare l'adeguata retribuzione di tutte le attività lavorative effettivamente svolte. Ciò equivarrebbe a non dare rilievo alcuno al pur esistente dispendio aggiuntivo di energie per il lavoro aggiuntivo: *“e assumere – per poco ragionevole fictio iuris – che l'attività di giudice tributario non direttamente retribuita verrebbe di fatto a non comportare questo dispendio di energie e generare il diritto alla retribuzione; ovvero, a essere in parte “compensata” da una quota della retribuzione percepita dal pubblico dipendente quale corrispettivo dell'attività lavorativa subordinata ordinariamente svolta, con corrispondente restrizione di quella*

spettante per il lavoro principale, in disparità, a quel punto, con gli altri esercenti lo stesso lavoro principale: ulteriore profilo di violazione dell'art. 3 Cost.”;

- o) l'applicazione del tetto retributivo anche ai compensi dei giudici tributari che ordinariamente svolgono attività lavorativa subordinata presso una pubblica amministrazione finisce per tradursi, inoltre, nell'imposizione unilaterale, da parte dell'amministrazione beneficiaria dei relativi servizi, della progressiva gratuità delle relative prestazioni, man mano che la qualità e quantità delle stesse va aumentando:
- o1) se il giudice tributario svolge presso l'amministrazione di originaria appartenenza funzioni di particolare complessità e rilievo, tanto più se con elevata anzianità di servizio, non vedrà retribuita, in tutto o in parte, l'attività giudicante svolta presso le Commissioni tributarie;
 - o2) tale circostanza, oltre a contrastare con l'art. 36 Cost., contraddice il principio di buon andamento dell'amministrazione ai sensi dell'art. 97 Cost.;
 - o3) 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;
 - o4) nel caso di specie, 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 disincentivanti, dissuadendo, in prospettiva, proprio i funzionari pubblici di maggiore e migliore esperienza e competenza nel settore giurisdizionale dal chiedere di ricoprire o dal continuare a ricoprire quegli uffici onorari, con conseguente sottrazione alla giustizia tributaria di tali professionalità, 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 della legittimità del prelievo monetario e dell'inerente sicurezza giuridica;
 - o5) ne deriverebbe come naturale conseguenza il progressivo ritiro dalla giustizia tributaria delle più alte professionalità e l'abbassamento della qualità e dei tempi di risposta di giustizia, il che appare risolversi in una 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”;*

- o6) *“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”;*
- o7) la negazione della retribuzione sembra mortificare la rilevanza dell’attività lavorativa come espressione della personalità dell’individuo e impone ai componenti di più elevato livello professionale pubblico una retribuzione solo parziale dell’attività prestata, se non anche negandola del tutto, il che contrasta con il principio di eguaglianza sostanziale di cui all’art. 3 Cost. anche nel senso per cui finisce con l’assimilare tra loro posizioni professionali e lavorative in realtà disomogenee e diverse;
- o8) la previsione di un limite ulteriore di retribuibilità di qualsiasi pubblica funzione sembra tradursi 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;
- p) le circostanze evidenziate inducono infine a dubitare della compatibilità del regime retributivo dei giudici tributari con il principio della pari capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost.;
- p1) pare difficile non cogliere in una tale sottrazione della giusta retribuzione 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 e così alla fiscalità generale. Una diversa configurazione assumerebbe i caratteri di una qualificazione meramente nominalistica;
- p2) al riguardo la giurisprudenza della Corte costituzionale ha evidenziato che 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, devono essere destinate a sovvenire pubbliche spese;

- p3) nel caso di specie, sussistono tali presupposti, in quanto: la decurtazione in questione ha carattere permanente e definitivo; la mancata retribuzione dell'attività professionale prestata dal giudice tributario, per raggiungimento del tetto retributivo, discende dalla automatica applicazione di un criterio meramente quantitativo, indifferente rispetto alla quantità e qualità, e anche alla ponderazione del rendimento del singolo giudice tributario (trattandosi pertanto di imposizione tributaria anomala e implicita); la destinazione delle somme non corrisposte avviene per finanziamento della spesa pubblica, in quanto ai sensi dell'art. 23-ter, comma 4, d.l. n. 201 del 2011 le risorse rinvenienti dall'applicazione della misura in esame sono annualmente versate al fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato;
- p4) ne discende che una restrizione al trattamento economico che annulli la retribuzione proporzionale per il servizio svolto nell'interesse e su impulso dell'amministrazione potrebbe, a tutto concedere, solo essere temporanea e di breve durata;
- p5) in ogni caso, la temporaneità dell'imposizione non costituisce, come evidenziato dalla giurisprudenza costituzionale, un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta che potrebbe risultare disarticolata dai principi costituzionali.

III. – Per completezza si osserva quanto segue:

- q) sull'applicabilità del tetto retributivo alle "propine" ossia ai compensi che gli avvocati dello Stato percepiscono a titolo di spese liquidate in favore delle amministrazioni patrocinate, si veda Cons. Stato, sez. V, 26 agosto 2020, n. 5220 (in *Foro amm.*, 2020, 1437; nonché oggetto della News US, n. 106 del 23 settembre 2020), secondo cui *"È rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli art. 3, 23, 36, 53 e 81 cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, 1° comma, d.l. 24 giugno 2014, n. 90 nella parte in cui non vengono espressamente escluse le «spese liquidate», per definizione poste a carico delle parti private soccombenti, riconducendo in modo automatico queste ultime tra i compensi professionali corrisposti al personale dell'avvocatura dello stato e considerati ai fini del raggiungimento del limite retributivo di cui all'art. 23 ter d.l. 6 dicembre 2011, n. 201»"*. Alla citata News US si rinvia, oltre

che per l'esame delle argomentazioni del collegio: al § f), sul tema dei tagli e delle decurtazioni a vario titolo effettuati sul trattamento economico dei magistrati ed avvocati dello Stato; al § g), in generale in relazione al trattamento economico *in peius* dei dipendenti pubblici (anche di quelli in regime di diritto pubblico) e alle misure che avevano disposto il blocco della contrattazione collettiva; al § h), sul trattenimento in servizio del personale dell'Avvocatura dello Stato; al § i), sul necessario bilanciamento tra *spending review* e diritti fondamentali dell'individuo;

r) sul meccanismo del "tetto massimo retributivo" si veda Corte cost., 26 maggio 2017, n. 124 (oggetto della News US del 1° giugno 2017 ed alla quale si rinvia per ogni approfondimento in dottrina e in giurisprudenza), secondo cui: "*E' infondata la questione di legittimità costituzionale – sollevata in riferimento agli artt. 3, 4, 36, 38, 100, 101, 104 e 108 della Costituzione – dell'art. 23-ter del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e dell'art. 13, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, i quali vietano alle amministrazioni e agli enti pubblici di erogare trattamenti economici che superino il limite di 240.000,00 euro annui*". La Corte ha in particolare ritenuto che la disciplina del limite massimo alle retribuzioni nel settore pubblico si iscrive in un contesto di risorse limitate. Il limite delle risorse disponibili, immanente al settore pubblico, vincola infatti il legislatore a scelte coerenti, preordinate a bilanciare molteplici valori di rango costituzionale, come la parità di trattamento (art. 3 Cost.), il diritto a una retribuzione proporzionata alla quantità e alla qualità del lavoro svolto e comunque idonea a garantire un'esistenza libera e dignitosa (art. 36, primo comma, Cost.), il diritto a un'adeguata tutela previdenziale (art. 38, secondo comma, Cost.), il buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.). In linea generale, nel settore pubblico non è precluso al legislatore dettare un limite massimo alle retribuzioni e al cumulo tra retribuzioni e pensioni, a condizione che la scelta, volta a bilanciare i diversi valori coinvolti, non sia manifestamente irragionevole. Occorre cioè tener conto delle risorse concretamente disponibili, senza svilire il lavoro prestato da chi esprime professionalità elevate. In questa stessa direzione, l'indicazione precisa di un limite massimo alle retribuzioni pubbliche non confligge dunque con i principi appena richiamati in quanto essa persegue finalità di contenimento e complessiva razionalizzazione della spesa, in una prospettiva di garanzia degli altri interessi generali coinvolti, in presenza di risorse limitate. Il limite retributivo ha inoltre valenza generale, essendo esso stato via via esteso dalle amministrazioni statali in base all'art. 3, comma 43, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), ma anche alle pubbliche amministrazioni diverse da quelle statali, alle autorità amministrative indipendenti (art. 1, commi

471 e 475, della legge n. 147 del 2013), alle società partecipate in via diretta o indiretta dalle amministrazioni pubbliche (art. 13, comma 2, lettera c), del d.l. n. 66 del 2014), agli amministratori, al personale dipendente, ai collaboratori e ai consulenti del soggetto affidatario della concessione del servizio pubblico radiofonico, televisivo e multimediale, la cui prestazione professionale non sia stabilita da tariffe regolamentate (art. 9, commi 1-ter e 1-quater della legge 26 ottobre 2016, n. 198). La portata generale della disciplina, che non si indirizza specificamente alla magistratura, fa inoltre perdere consistenza alle censure di violazione dell'autonomia e dell'indipendenza della funzione giurisdizionale. Ne deriva che il limite dei 240.000 euro annui, che rappresenta un parametro fisso e pertanto prevedibile *ex ante*, non è inadeguato, in quanto si raccorda alle funzioni di una carica di rilievo e prestigio indiscussi (primo presidente della Corte di cassazione). Esso pertanto non viola il diritto al lavoro e non svilisce l'apporto professionale delle figure più qualificate, ma garantisce che il nesso tra retribuzione e quantità e qualità del lavoro svolto sia salvaguardato anche con riguardo alle prestazioni più elevate;

- s) sulla compatibilità con il diritto eurounitario del tetto massimo retributivo si veda T.a.r. per il Lazio, sez. I, ordinanza, 4 dicembre 2018, n. 11756 (oggetto della News US, in data 18 dicembre 2018), che ha rimesso alla Corte di giustizia UE le seguenti questioni pregiudiziali: a) *se l'articolo 3, commi 2 e 3, TUE, gli articoli 9, 45, 126, 145, 146, 147, 151, comma 1, TFUE, l'articolo 15, comma 2, della Carta dei Diritti Fondamentali della Unione Europea, gli articoli 3 e 5 del Pilastro europeo dei diritti sociali, ostino ad una disposizione nazionale, quale è l'art. 1, comma 489, della legge n. 147 del 2013, nella misura in cui tale norma incoraggia le amministrazioni pubbliche italiane a preferire, nelle assunzioni o nel conferimento di incarichi, solo lavoratori già titolari di trattamento pensionistico erogato da enti previdenziali pubblici italiani;* b) *se gli articoli 106, comma 1, e 107 TFUE ostino ad una disposizione nazionale, qual è quella citata, che consente alle amministrazioni pubbliche italiane che svolgono attività economica, soggette al rispetto degli articoli 101 e seguenti TFUE, di avvalersi della attività lavorativa di soggetti che abbiano consentito a rinunciare, in tutto o in parte, alla relativa retribuzione, così conseguendo un risparmio di costi idoneo ad avvantaggiare l'amministrazione medesima nella competizione con altri operatori economici;* c) *se gli articoli 2, 3, 6 TUE, gli articoli 126 e 151, comma 1, TFUE, l'art. 15, comma 2, della Carta dei Diritti Fondamentali della Unione Europea, gli articoli 3 e 7, lett. a), del Pilastro europeo dei diritti sociali, ostino ad una disposizione nazionale, qual è quella citata, che, nelle condizioni indicate dalla norma, ammette che un lavoratore possa esprimere validamente la rinuncia, totale o parziale, alla retribuzione, pur essendo tale rinuncia finalizzata esclusivamente a evitare la perdita della attività lavorativa;* d) *se gli articoli 2, 3 e 6 TUE,*

gli articoli 14, 15, comma 1, 126 e 151, comma 1, TFUE, l'art. 31, comma 1, della Carta dei Diritti Fondamentali della Unione Europea, gli articoli 5, 6 e 10 del Pilastro europeo dei diritti sociali ostino ad una disposizione nazionale, qual è quella citata, che, nelle condizioni indicate dalla norma, consente ad un lavoratore di prestare, a favore di una amministrazione pubblica italiana, attività lavorativa rinunciando in tutto o in parte al relativo compenso, anche se a fronte di tale rinuncia non sia previsto alcun mutamento dell'assetto lavorativo, né in termini di orario di lavoro né sul piano della quantità e qualità del lavoro richiesto e delle responsabilità che da esso conseguono, e quindi anche se con la rinuncia a parte della retribuzione si determina una significativa alterazione del sinallagma lavorativo, sia dal punto di vista della proporzionalità tra la retribuzione e la qualità e quantità del lavoro svolto, sia perché in tal modo il lavoratore finisce per essere costretto a prestare la propria attività in condizioni lavorative non ottimali, che predispongono ad un minor impegno lavorativo e costituiscono il presupposto di una azione amministrazione meno efficiente; e) se gli articoli 2, 3 e 6 TUE, gli articoli 126 e 151, comma 1, TFUE, l'articolo 15, comma 2, della Carta dei Diritti Fondamentali della Unione Europea e l'art. 6 del Pilastro europeo dei diritti sociali ostino al combinato disposto degli articoli 1, comma 489, della legge n. 147 del 2013 e 23-ter, comma 1, del decreto-legge n. 201 del 2011, convertito in legge n. 214 del 2011, nella misura in cui tali norme consentono/impongono ad una amministrazione pubblica italiana, anche in pendenza del rapporto di lavoro o di collaborazione, di decurtare la retribuzione spettante al lavoratore in dipendenza del variare del massimale retributivo al quale fa riferimento il predetto articolo 23-ter, comma 1, del decreto-legge n. 201 del 2011, convertito in legge n. 214 del 2011, e quindi in conseguenza di un evento non prevedibile e comunque in applicazione di un meccanismo di non immediata comprensione ed a dispetto delle informazioni fornite al lavoratore all'inizio del rapporto di lavoro; f) se gli articoli 2, 3 e 6 TUE, gli articoli 8 e 126 TFUE, gli articoli 20 e 21 della Carta dei Diritti Fondamentali della Unione Europea e gli articoli 10 e 15 del Pilastro europeo dei diritti sociali ostino ad una disposizione nazionale, qual è l'art. 1, comma 489, della legge n. 147 del 2013, che, nelle condizioni indicate dalla norma, impone alle amministrazioni pubbliche italiane di ridurre i compensi spettanti ai propri dipendenti e collaboratori che siano titolari di un trattamento pensionistico erogato da un ente previdenziale pubblico, penalizzando tali lavoratori per ragioni connesse alla disponibilità di altre entrate patrimoniali, così disincentivando il prolungamento della vita lavorativa, l'iniziativa economica privata e la creazione e la crescita dei patrimoni privati, che costituiscono comunque una ricchezza ed una risorsa per la nazione. Il collegio con l'ordinanza in esame (doppiata dalla coeva ordinanza n. 11755 del 4 dicembre 2018, proveniente dalla medesima sezione, pur se in composizione diversa, ed avente analogo contenuto), torna sui possibili profili di illegittimità dell'art. 1, comma 489, della legge n. 147 del 2013, norma

che, in tema di cumulo tra trattamento retributivo e di quiescenza dell'impiegato pubblico, ha imposto un'erogazione massima omnicomprensiva pari ad euro 240.000,00 annui (che costituisce, oggi, l'importo annuo riconosciuto al primo presidente della Corte di cassazione al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico del dipendente, giusta la previsione di cui all'art. 13, comma 1, del decreto-legge n. 66 del 2014, convertito in legge n. 89 del 2014). Si tratta della norma che ha esteso al cumulo tra trattamento retributivo e trattamento di quiescenza il tetto massimo di erogazione che già era stato introdotto, ma solo per i trattamenti retributivi, dall'art. 23-ter, comma 1, del decreto-legge n. 201 del 2011, convertito in legge n. 214 del 2011. Alla citata News US si rinvia, oltre che per l'esame delle argomentazioni sviluppate nell'ordinanza (spec. §§ a-g): al § i), sul rapporto tra indipendenza della magistratura e trattamento economico; al § j), sul mancato adeguamento triennale degli stipendi del personale della magistratura ed equiparato nella giurisprudenza della Corte costituzionale; al § k), con riguardo al trattamento economico dei dipendenti pubblici ed alle misure che avevano disposto il blocco della contrattazione collettiva; al § l), sulla possibilità, per i cittadini dell'Unione europea, di assumere incarichi presso le pubbliche amministrazioni dei singoli Stati membri, ed in particolare sull'eccezione prevista dall'art. 51, comma 1, TFUE (secondo il quale le norme in materia di diritto di stabilimento non trovano applicazione alle "attività che in tale Stato partecipino, sia pure occasionalmente, all'esercizio dei pubblici poteri"); ai §§ m) ed n), sul tema del rapporto di servizio dei magistrati, in relazione all'ordinamento dell'Unione europea, con particolare riguardo alla disciplina del rapporto di lavoro subordinato. La questione proposta dal collegio è stata tuttavia dichiarata irricevibile dalla Corte di giustizia UE, sez. VII, 19 maggio 2019, C-789/18 e 790/18, *Mencarelli*;

- t) sul trattamento economico dei magistrati in generale e sulla abrogazione retroattiva del diritto all'allineamento stipendiale, si veda Corte cost., 9 febbraio 2018, n. 24 (in *Giur. costit.*, 2018, 226, con nota di SCOCA; nonché oggetto della News US, in data 20 febbraio 2018, alla quale si rinvia per ulteriori approfondimenti giurisprudenziali e dottrinali), secondo cui "Sono in parte inammissibili ed in parte infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 50, comma 4, della legge n. 388 del 2000 - sollevate in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione agli artt. 6 e 13 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848 - nella parte in cui tale norma, sancendo la portata retroattiva dell'abrogazione dell'articolo 4, nono comma, della legge 6 agosto 1984, n. 425, e prevedendo che detta

abrogazione possa travolgere anche posizioni individuali già riconosciute mediante decisioni definitive su ricorsi straordinari, ha inciso sulle controversie pendenti che erano state intraprese per ottenere la esecuzione delle suddette decisioni definitive sui ricorsi straordinari”;

- u) sul trattamento economico degli avvocati dello Stato si veda Corte cost., 10 novembre 2017, n. 236 (in *Giur. costit.*, 2017, 2394, con nota di BOGGERO; nonché oggetto della News US, in data 21 novembre 2017, alla quale si rinvia per l’esame delle argomentazioni della Corte) secondo cui *“Sono in parte inammissibili ed in parte infondate le questioni di legittimità costituzionale – sollevate con riferimento agli artt. 2, 3, 4 e 6, 35, 42, 53 e 97 Cost. – dell’art. 9, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90 (Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l’efficienza degli uffici giudiziari), convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 114, che, nel dettare una nuova disciplina per i compensi dovuti agli Avvocati e Procuratori dello Stato e degli Avvocati degli Enti pubblici, hanno comportato la decurtazione degli onorari”;*
- v) sulla tassazione del reddito dei giudici tributari, si vedano:
 - v1) Cass. civ., sez. trib., 13 febbraio 2020, n. 3578 (in *Foro it.*, 2020, I, 1646), secondo cui: *“In materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, non sono qualificabili come «arretrati» (soggetti a tassazione separata) gli emolumenti per i quali il ritardo nella loro corresponsione, avvenuta nell’anno successivo a quello di riferimento, sia fisiologico alla natura del rapporto dal quale originano, essendo la necessaria conseguenza dell’espletamento di particolari procedure per la loro quantificazione ed effettiva liquidazione”;* *“I compensi dei giudici tributari pagati l’anno successivo a quello di riferimento sono qualificabili come «arretrati» e sono, pertanto, assoggettati a tassazione separata se corrisposti decorsi centoventi giorni dalla data del 15 gennaio”;*
 - v2) Corte cost., 28 maggio 2014, n. 142 (in *Riv. giur. Molise e Sannio*, 2014, fasc. 2, 69; *Giur. costit.*, 2014, 2349; *Bollettino trib.*, 2015, 553), secondo cui *“L’art. 39, 5° comma, d.l. 6 luglio 2011 n. 98 - in forza del quale «i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie entro il periodo di imposta successivo a quello di riferimento si intendono concorrere alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell’art. 11 tuir di cui al d.p.r. n. 917/1986» - è illegittimo per violazione degli art. 3 e 53 cost., in ragione del diverso e più sfavorevole trattamento previsto per gli emolumenti spettanti ai membri delle commissioni tributarie”;*
- w) sull’esame della legittimità di una disposizione legislativa rispetto al parametro dell’art. 97 Cost., si veda, tra le altre, Corte cost., 30 maggio 2008, n. 183 (in *Giurisdiz. amm.*, 2008, III, 455; *Giur. costit.*, 2008, 2148), secondo cui *“È infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 17 l. 28 luglio 1999 n. 266, nella parte*

in cui prevede il diritto, senza limite alcuno, del coniuge convivente del personale delle forze armate e di polizia, trasferiti d'autorità da una ad altra sede di servizio, che sia impiegato in una p.a., ad essere impiegato, per comando o distacco, presso altre amministrazioni nella sede di servizio del coniuge o, in mancanza, nella sede più vicina, in riferimento all'art. 97 cost.”;

- x) sulla inidoneità del carattere temporaneo dell'imposizione a fornire giustificazione a un'imposta che potrebbe comunque risultare disancorata dai principi costituzionali, si veda Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288 (in *Riv. corte conti*, 2019, fasc. 6, 244; *Riv. giur. edilizia*, 2020, I, 65), secondo cui *“È infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, 2° comma, d.l. n. 133/2013, conv. dalla l. n. 5/2014, con riferimento agli art. 3, 53, 77, cost., nella parte in cui prevede un addizionale sul pagamento dell'ires per la banca d'Italia e per le società e gli enti che esercitano attività assicurativa (in motivazione si precisa che, nonostante sia stata espressamente qualificata dal legislatore come «addizionale», la suddetta imposta appare, più correttamente, riconducibile al novero delle «sovraimposte»: a fronte dell'identità del parametro «il reddito» con il tributo principale ired, il prelievo è a carico solo di determinati soggetti passivi e su una base imponibile in parte differenziata da quella dell'ired stessa)”;*
- y) sulla natura tributaria di una fattispecie, oltre ai richiami giurisprudenziali contenuti nella citata News US, n. 106 del 23 settembre 2020 a Cons. Stato, sez. V, 26 agosto 2020, n. 5220, si vedano:
- y1) Corte cost., 12 dicembre 2013, n. 304 (in *Giur. costit.*, 2013, 4870; *Diritti lavori mercati*, 2015, 153, con nota di TROJSI), secondo cui *“In tema di pubblico impiego, vanno dichiarate non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 9, 21° comma, terzo periodo, d.l. 31 maggio 2010 n. 78 (misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), conv., con modif., dall'art. 1, 1° comma, l. 30 luglio 2010 n. 122, sollevate in riferimento agli art. 2, 3, 36, 53 e 97 cost.”;*
- y2) Corte cost., 12 ottobre 2012, n. 233 (in *Foro it.*, 2012, I, 2877; *Giur. costit.*, 2012, 3506), secondo cui *“È improcedibile il ricorso per conflitto di attribuzione tra poteri dello stato allorché lo stesso, una volta dichiarato ammissibile dalla corte costituzionale, sia stato notificato alla controparte oltre il termine perentorio di sessanta giorni dalla comunicazione al ricorrente dell'ordinanza di ammissibilità del ricorso (fattispecie in tema di immunità parlamentare per le opinioni espresse, ai sensi dell'art. 68, 1° comma, cost.)”.*