



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ANDREINA GIUDICEPIETRO Presidente
MARIA LUISA DE ROSA Consigliere
MARCELLO M. FRACANZANI Consigliere
FEDERICO LUME Consigliere rel.
ROSANNA ANGARANO Consigliere

Oggetto

ESENZIONE IRPEF –
VITTIME DEL DOVERE-
DECORRENZA-1.1.2017

R.G. N. 19067/2023

UC – 21/01/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19067/2023 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la
quale è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 11;

- ricorrente -

contro

██████████ rappresentata e difesa dall'avv. ██████████ e
dall'avv. ██████████ in forza di procura allegata al controricorso,
indirizzo p.e.c. ██████████

-controricorrente-

nonché

INPS, in persona del l.r.p.t., rappresentato e difeso dall'avv. ██████████
██████████ e dall'avv. ██████████ in forza di procura in calce al



controricorso ed elettivamente domiciliati in Roma, [REDACTED]

[REDACTED] - controricorrente e ricorrente incidentale-
per la cassazione della sentenza n. 2043/19/2023, resa dalla Corte di
Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, depositata il
26/06/2023;

udita la relazione tenuta nell'adunanza camerale del 21 gennaio 2025
dal consigliere dott. Federico Lume.

FATTI DI CAUSA

1. [REDACTED] madre di [REDACTED] militare di
leva deceduto in servizio, proponeva istanza di rimborso dell'Irpef
trattenuta sulla pensione di reversibilità del marito ad essa corrisposta,
per gli anni 2017-2020, esponendo di essere congiunta superstite di
vittima del dovere e, conseguentemente, di beneficiare dell'esenzione
dall'imposta sui redditi che l'art. 1, comma 211, della legge n.
232/2016 aveva stabilito (a decorrere dal 1.1.2017) nei riguardi dei
trattamenti pensionistici spettanti alle vittime del dovere e ai loro
familiari superstiti, estendendo a questi soggetti i benefici fiscali di cui
all'art. 3, comma 2, della legge n. 206/2004.

2. Maturato il silenzio sull'istanza, la Commissione Tributaria
Provinciale di Milano rigettò il ricorso.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accolse
l'appello della contribuente e di conseguenza accolse la domanda.

3. Contro tale sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso,
affidato a un motivo, illustrato da successiva memoria.

La contribuente resiste con controricorso, notificato anche all'INPS,
illustrato da successiva memoria.

L'INPS si difende con controricorso e propone ricorso incidentale
adesivo affidato ad un motivo.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 21/1/2025.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, comma 211, della l. n. 232/2016, dell'art. 3, comma 2, della legge n. 206/2004, e dell'art. 2697 cod. civ.; deduce infatti che il richiamo alla risoluzione n. 453 del 1° dicembre 2008, operato dal Giudice di appello, è errato, poiché applica un'interpretazione specificamente riferita alle vittime del terrorismo alla categoria diversa - e non assimilabile - delle vittime del dovere. Lo stesso richiamo, inoltre, appare comunque fuorviante, nella parte in cui ritiene che l'Amministrazione finanziaria abbia interpretato l'art. 3, comma 2, della legge n. 204/2006 nel senso che l'esenzione IRPEF compete alle vittime in quanto tali e dunque per tutti i trattamenti pensionistici di cui sia destinataria e non limitatamente a quelli costituenti ristoro per le invalidità subite. Secondo la risoluzione n. 453/E, invero, il termine pensione va inteso come comprensivo di tutti quei trattamenti pensionistici che, seppur non riconducibili in senso stretto alla categoria «pensione», derivino comunque da iscrizioni assicurative obbligatorie di cui fruiscono i soggetti considerati dalla legge n. 206 del 2004. In altri termini, l'esenzione IRPEF va riconosciuta non soltanto in relazione alla pensione per la quale è stato riconosciuto l'aumento contributivo figurativo di dieci anni (come in precedenza previsto dalla risoluzione n. 39/E del 2008), ma a tutte quelle «pensioni» riconosciute in ragione delle invalidità subite per gli eventi previsti dalla legge n. 204 del 2006.

La contribuente, di conseguenza, non aveva titolo per invocare, in favore del proprio personale trattamento pensionistico di vecchiaia e di reversibilità del marito, l'art. 1, comma 211, della legge n. 232/2016, poiché questo riconosce l'esenzione fiscale solo in relazione ai trattamenti pensionistici spettanti alle vittime del dovere e ai loro



familiari superstiti, vale a dire in relazione esclusiva a quei particolari trattamenti pensionistici per i quali gli eventi traumatici o patologici, contemplati dalle norme richiamate dall'art. 1, comma 211, della legge n. 232/2016, costituiscono causa di insorgenza del diritto al trattamento medesimo.

Con il ricorso incidentale adesivo, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. ed affidato ad un solo motivo, l'INPS deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, comma 211, della legge n. 232/2016, dell'art. 3, comma 2, della legge n. 206/2004 e dell'art. 2697 c.c., con riferimento alla ritenuta spettanza dell'esenzione Irpef in relazione a qualsiasi trattamento pensionistico corrisposto a soggetto rientrante nella categoria delle vittime del dovere.

2. I ricorsi non sono fondati.

La l. n. 266/2005, nel ridefinire ed ampliare la nozione di vittime del dovere, originariamente prevista dall'art. 3 della l. n. 466/1980, ha previsto le vittime del dovere (art. 1, comma 563) e i soggetti equiparati alle vittime del dovere (art. 1, comma 564). Più precisamente, come già ritenuto da questa Corte (Cass., Sez. U., 24/02/2022, n. 6214), essa ha individuato, nel comma 563, talune attività che, ritenute dalla legge pericolose, nel caso in cui abbiano comportato l'insorgenza di infermità, possono automaticamente portare ad attribuire alle vittime i benefici quali vittime del dovere; ha elencato, nel comma 564, i <<soggetti equiparati>>, ossia coloro che non abbiano riportato le lesioni o la morte in una delle attività - enumerate nelle lettere dalla a) alla f) sopra richiamate - che il legislatore ha ritenuto per loro natura pericolose, ma in altre attività che pericolose lo fossero o lo fossero diventate per circostanze eccezionali.

La legge ha altresì programmato una progressiva estensione in favore di (entrambe) tali categorie dei benefici già previsti in favore



delle vittime della criminalità e del terrorismo (art. 1, comma 562), rinviando in primo luogo ad un regolamento per disciplinare le modalità di corresponsione delle <<provvidenze>>.

Il regolamento è stato emanato con il d.P.R. n. 243/2006 che ha provveduto all'estensione di taluni benefici e provvidenze.

In materia fiscale, (alcuni de) i benefici sui trattamenti pensionistici previsti dalle norme in tema di vittime del terrorismo sono stati estesi dall'art. 1, comma 211, della l. n. 232/2016, a decorrere dall'1/01/2017 (su tale specifico punto v. Cass. 11/07/2023, n. 1978; Cass. 25/10/2023, n. 29549; Cass. 05/10/2023, n. 28051); in particolare la disposizione ha esteso (entrambi) i benefici fiscali di cui all'art. 2, commi 5 e 6, della l. n. 407/1998, e quelli di cui all'art. 3, comma 2, della l. n. 206/2004, in materia di esenzione dall'imposta sui redditi.

2.1. I giudici di merito hanno ritenuto che il beneficio dell'esenzione dall'Irpef valga per la pensione di cui gode il soggetto superstite della persona riconosciuta vittima del dovere o soggetto ad essa equiparato, come nel caso di specie, a prescindere dalla correlazione con l'evento che ha dato luogo a tale riconoscimento; in definitiva hanno ritenuto che si tratti di un beneficio di natura esclusivamente soggettiva.

2.2. La difesa erariale, nel censurare tale interpretazione, ritiene invece che l'agevolazione dell'esenzione dall'Irpef valga solo per le pensioni attribuite in conseguenza dell'evento che ha dato luogo al riconoscimento dello *status* di vittima del dovere e quindi alle sole pensioni di privilegio; censura il riferimento alla circolare n. [REDACTED] dell'Agenzia e specifica la non spettanza del beneficio per le pensioni oggetto di causa, di cui la contribuente beneficia a titolo di reversibilità del marito.



A tal fine fa riferimento alla necessità di un'interpretazione letterale delle norme rilevanti e fa leva altresì su una interpretazione di carattere sistematico

2.3. Questa Corte, con alcuni recenti arresti, (Cass. 29/05/2024, nn. 15023, 15056, 15115, 15121), resi all'esito di udienza pubblica, ha affrontato la questione della natura soggettiva o oggettiva dell'agevolazione in parola, con riferimento alla categoria delle vittime del dovere e dei soggetti ad essa equiparati, escludendo che, per i soggetti attributari di tale *status*, il beneficio dell'esenzione Irpef, di cui all'art. 3, comma 2, della l. n. della legge n. 206 del 2004, debba essere inteso come riferito alle sole pensioni privilegiate, riconosciute in forza del medesimo evento lesivo che abbia dato luogo al riconoscimento dello *status* medesimo.

In ordine alla lettera delle disposizioni rilevanti occorre osservare quanto segue.

L'art. 1, comma 211, cit. prevede, in primo luogo, l'estensione dei benefici <<ai trattamenti pensionistici spettanti alle vittime del dovere e ai loro familiari superstiti, di cui alla legge 13 agosto 1980, n. 466, alla legge 20 ottobre 1990, n. 302, e all'art. 1, commi 563 e 564, della legge 23 dicembre 2005, n. 266>>.

Poiché nè la l. n. 466/1980 né la l. n. 302/1990 né, infine, l'art. 1, commi 563 e 564, della l. n. 266/2005, questi ultimi già sopra riportati, prevedono alcun trattamento pensionistico ma regolano la nozione di vittime del dovere, gli istituti della cd. speciale elargizione e dell'assegno vitalizio nonché altri benefici, come l'esenzione dai ticket sanitari o il diritto di assunzione presso le pp.aa., deve evidentemente ritenersi che i richiami normativi operati siano funzionali esclusivamente a delimitare l'ambito dei destinatari dell'estensione e non dei trattamenti pensionistici beneficiati.



Ciò premesso, deve quindi evidenziarsi che la lettera dell'art. 1, comma 211, cit. estende i benefici, di cui si dirà, a tutti i <<trattamenti pensionistici>>, senza indicare alcuna necessaria correlazione della pensione con l'evento che ha determinato il riconoscimento dello *status* di vittima del dovere.

Né alcun argomento in tal senso si ricava dalle norme che regolano i benefici estesi, in particolare dall'art. 3, comma 2, della l. n. 206/2004.

La prima estensione (operata dal richiamo all'art. 2, commi 5 e 6, della l. n. 407/1998) riguarda l'esenzione dall'Irpef: a) del trattamento speciale di reversibilità corrisposto ai superstiti dei caduti; b) delle pensioni privilegiate dirette di prima categoria erogate ai soggetti di cui all'art. 1, comma 2, della stessa legge, che siano anche titolari dell'assegno di superinvalidità di cui all'articolo 100 del d.P.R. n. 1092/1973.

La seconda estensione (il beneficio previsto dall'art. 3, comma 2, della l. n. 206/2004 e che è quella rilevante nel caso di specie) riguarda <<la pensione maturata ai sensi del comma 1>> che <<è esente dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)>>. È pacifico che anche in tal caso non vi sia un riferimento, ai fini dell'esenzione, al fatto che si tratti di pensione correlata al fatto che ha dato luogo al riconoscimento dello *status*.

Del resto il comma 1 dell'art. 3 della l. n. 206/2004, richiamato dal comma 2, nella formulazione dovuta alla novella operata dall'art. 1, commi 794 e 795, della l. n. 296/2006, prevede che <<A tutti coloro che hanno subito un'invalidità permanente di qualsiasi entità e grado della capacità lavorativa, causata da atti di terrorismo e dalle stragi di tale matrice e ai loro familiari, anche superstiti, limitatamente al coniuge ed ai figli anche maggiorenni, ed in mancanza, ai genitori, siano essi dipendenti pubblici o privati o autonomi, anche sui loro



trattamenti diretti, è riconosciuto un aumento figurativo di dieci anni di versamenti contributivi utili ad aumentare, per una pari durata, l'anzianità pensionistica maturata, la misura della pensione, nonché il trattamento di fine rapporto o altro trattamento equipollente>>. L'aumento figurativo dell'anzianità, ulteriore e diverso beneficio rispetto all'esenzione Irpef, anche in tal caso non è relativo alla pensione maturata a seguito dell'evento lesivo.

La tesi dell'ufficio non appare pertanto supportata dalla lettera delle citate disposizioni; tale considerazione, del resto, esclude la validità del riferimento alla costante giurisprudenza di questa Corte secondo la quale le norme che prevedono agevolazioni tributarie non possano essere oggetto di interpretazione estensiva né analogica, poiché alla luce di quanto evidenziato non vengono in rilievo né l'una né l'altra.

2.4. Né appare deporre in senso diverso l'interpretazione sistematica proposta dalla difesa erariale laddove fa riferimento al rischio che l'interpretazione accolta dalla CTR attribuisca alle vittime del dovere e ai soggetti equiparati un beneficio maggiore di quello spettante alle vittime del terrorismo, andando quindi ben oltre la programmata estensione ai primi dei benefici previsti per le seconde.

In primo luogo, la piana lettura dell'art. 3, commi 1 e 2, della l. n. 204/2006 depone nel senso che l'esenzione, anche per le vittime del terrorismo, concerna il trattamento pensionistico in quanto tale e neanche quello conseguito a seguito dell'aumento figurativo di cui al comma 1 (e prevede, per i familiari superstiti, anche il riferimento alle pensioni dirette).

E tale conclusione è avallata anche dai documenti di prassi.

Infatti l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 29/07/2005, n. 108/E (richiamata anche dalla Circ. 19/10/2005, n. 113, dell'INPS), in sede di prima interpretazione della portata del beneficio, ebbe a ritenere che l'esenzione dell'art. 3, comma 2, valesse solo per la parte



di pensione maturata in base all'aumento figurativo, diversamente dal beneficio previsto dall'art. 4 per le pensioni dirette in favore di chi avesse conseguito una invalidità pari o superiore all'80%, richiamando il parere reso il 10 settembre 2003 dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati.

Però, successivamente, con la risoluzione 01/12/2008, n. 453/E la stessa Agenzia, richiamando la Direttiva P.C.M. 27/07/2007, ebbe a ritenere non solo che il beneficio spettasse sull'intero trattamento pensionistico e non sulla quota oggetto dell'aumento figurativo, ma anche che esso spettasse su tutti i trattamenti pensionistici goduti, deponendo in tal senso il dato letterale che, nel prevedere l'esenzione in esame, ne individua l'oggetto nella «pensione di cui al comma 1» e cioè nella pensione che abbia goduto dell'aumento figurativo, e non nella quota di detta pensione dovuta all'aumento figurativo.

In secondo luogo, la modifica operata dal comma 794 della legge finanziaria per il 2007, dell'art. 3, comma 1, della legge n. 206 del 2004 medesima, ha sostituito, con riguardo al grado di invalidità, le parole «inferiori all'80 per cento» con quelle di «qualsiasi entità», con conseguente venir meno del trattamento fiscale di minor favore riservato alle pensioni corrisposte a fronte di una invalidità inferiore all'80 per cento.

In terzo luogo, la *ratio legis* sottesa alla normativa di cui alla l. n. 206/2004, è individuabile nell'intento di garantire alle vittime ed ai loro familiari, anche superstiti, strumenti più adeguati di tutela e sostegno, in termini morali ed economici, che non siano meramente simbolici.

In questi (limitati) sensi deve pertanto ritenersi rilevante la predetta circolare, pur destinata a regolare un caso diverso, cioè le vittime del terrorismo.

2.5. Le conclusioni raggiunte appaiono in linea non solo con la citata giurisprudenza che ha ritenuto la decorrenza dei benefici fiscali a far



data dall'1/01/2017 (Cass. 11/07/2023, n. 19789; Cass. 25/10/2023, n. 29549; Cass. 05/10/2023, n. 28051 che ha in motivazione espressamente evidenziato che in tema pensionistico l'equiparazione tra le vittime del dovere e quelle della criminalità organizzata ed il terrorismo è stata effettivamente realizzata dal legislatore italiano da tale data), ma anche con la giurisprudenza di questa Corte che ha evidenziato che, ove alle vittime del dovere sia esteso uno dei benefici previsti per le vittime del terrorismo, la misura del beneficio debba essere analoga, per evitare ingiustificate disparità di trattamento (Cass., Sez. U., 27/03/2017, n. 7761, con richiami di giurisprudenza amministrativa) nonché con la considerazione espressa da Cass. 16/11/2016, n. 23300, secondo cui il diritto spettante alla vittima del dovere non rientra nell'ambito di quelli inerenti il rapporto di lavoro subordinato dei dipendenti pubblici, potendo esso riguardare anche coloro che non abbiano con l'amministrazione un siffatto rapporto, ma abbiano in qualsiasi modo svolto un servizio, in quanto il comma 564 dell'art. 1 della legge n. 266/2005, che estende la disciplina dettata per i dipendenti pubblici (dal comma 563 e dalla legge n. 466/1980) anche a «coloro» che abbiano subito infermità dipendenti da causa di servizio, delinea un'area che si estende al di là del rapporto di impiego pubblico e che ingloba, ad esempio, i militari di leva, o che potrebbe estendersi a forme regolate di volontariato, prevedendo diritti anche in favore loro o dei familiari superstiti.

2.6. Ciò premesso, nel caso di specie la questione è solo parzialmente diversa non concernendo la lite la domanda di rimborso Irpef sul trattamento di pensione spettante alla vittima del dovere o al soggetto equiparato ma al trattamento pensionistico spettante al familiare superstite (madre) della stessa (figlio), ed in particolare sul trattamento pensionistico di reversibilità del marito da essa percepito.



La norma di estensione alle vittime del dovere e ai soggetti ad esse equiparati, di cui rispettivamente agli artt. 563 e 564 della legge n. 266 del 2005, di alcuni benefici fiscali previsti per le vittime del terrorismo è, come già indicato, l'articolo 1, comma 211, della legge n. 232 del 2016, il quale prevede l'estensione della esenzione dall'imposta sui redditi di cui all'art. 3, comma 2, della legge 3 agosto 2004 n. 206 ai «trattamenti pensionistici spettanti alle vittime del dovere e ai loro familiari superstiti».

Proprio le considerazioni svolte sulla natura del beneficio, già affermata nei precedenti citati, inducono a riconoscere alla controricorrente, pacificamente familiare superstite del figlio, deceduto in servizio, il beneficio.

3. Concludendo, i ricorsi vanno respinti.

Alla soccombenza segue condanna al pagamento delle spese di lite, con distrazione alla luce di quanto chiesto in memoria.

Poichè risulta soccombente, in relazione al ricorso principale, una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115/2002.

P.Q.M.

rigetta i ricorsi;

condanna l'Agenzia delle entrate e l'INPS al pagamento delle spese di lite in favore di [REDACTED] spese che liquida in euro 2.700,00 ciascuna per compensi, spese forfettarie al 15 per cento, euro 200,00 per esborsi, oltre accessori, con distrazione in favore dei difensori costituiti.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, ove previsto, da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo



a titolo di contributo unificato pari a quello corrisposto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma in data 21 gennaio 2025.

La Presidente

Andreina Giudicepietro

