# Ordinanza del 10/12/2020 n. 28116 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

## Testo

**Intitolazione:**

IRPEF - Giudici trbutari - Tassazione ordinaria.

**Massima:**

I compensi dei giudici tributari sono assimilati dall'articolo 50 del TUIR ai redditi di lavoro dipendente sicché sono soggetti alle disposizioni inerenti a tale categoria generale, comprese quelle che determinano i principi della tassazione per cassa. Per quanto concerne i compensi variabili arretrati attribuiti per l'ultimo trimestre dell'anno pagati entro centoventi giorni dal 15 gennaio, essi sono sottoposti a tassazione ordinaria e non separata e ciò in quanto il regime più favorevole può essere applicato solamente quando risulti superato il cosiddetto ritardo fisiologico, che, in assenza di una precisa indicazione di legge, può trovare come parametro di riferimento nel termine previsto in materia di esecuzione forzata contro la Pubblica Amministrazione in quanto in esso può vedersi quell'idoneo spatium adempimenti da concedere all'Amministrazione per l'approntamento dei controlli e dei mezzi finanziari occorrenti al pagamento di tale categoria di compensi.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

Ritenuto che:

(------), giudice tributario, impugno' innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Avellino il diniego di rimborso opposto dall'Agenzia delle entrate alla sua istanza (del 27/02/2015) di rimborso della maggiore IRPEF (Euro 3.595,00) trattenuta dall'Amministrazione finanziaria sui compensi arretrati relativi all'anno 2011, sottoposti a tassazione ordinaria (aliquota massima) anziche' a tassazione separata (aliquota media).

La CTP di Avellino, con sentenza n. 257/2017, accolse la domanda; interposto appello dall'ufficio, la Commissione tributaria regionale della Campania, con la pronuncia menzionata in epigrafe, ha respinto l'impugnazione, confermando la decisione di primo grado.

La CTR ha rilevato la corretta interpretazione data all'articolo 51 TUIR che aveva introdotto il principio di cassa allargata, da leggere in combinato disposto dell'articolo 17, comma 1, lettera b), che prendeva in considerazione le ipotesi di tassazione separata.

Osservava che il legislatore e la stessa cassazione avevano ritenuto che la disciplina della suddetta tassazione separata trova applicazione a tutti gli emolumenti arretrati senza incidere in alcun modo la causa di ritardo. Evidenziava poi con riguardo agli emolumenti arretrati il legislatore aveva considerato tali quelli relativi agli anni precedenti erogati in anni successivi. L'Agenzia ricorre per la cassazione, sulla base di un unico motivo; il contribuente resiste con controricorso illustrato da memoria.

DIRITTO

Ragioni della decisione

Con l'unico motivo del ricorso (Violazione o falsa applicazione di norme di diritto, in particolare del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 17, comma 1, lettera b), articolo 50, comma 1, lett f), articoli 51 e 52, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 38, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3) l'Agenzia, ricostruito il quadro di riferimento normativo, sostiene che i compensi del terzo trimestre correttamente era stati assoggettati a tassazione ordinaria non avendo per essi pregio l'indagine volta a stabilire la fisiologicita' o meno del ritardo nel pagamento, essendo normale che il loro pagamento doveva avvenire nell'anno solare successivo.

Osserva che nel caso di specie il versamento dei compensi era stato effettuato entro l'anno solare successivo a quello di maturazione.

E cio' anche perche', come stabilito dalla prassi amministrativa (da ultimo, dall'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 151/E del 13 dicembre 2017), per i compensi variabili, liquidati ai giudici tributari "per ogni ricorso definito (...) in relazione ad ogni provvedimento emesso" (ai sensi del Decreto Legislativo n. 545 del 1992, articolo 13), il ritardo nell'erogazione va considerato fisiologico quando siano rispettati i tempi ordinariamente necessari i tempi per l'espletamento della procedura di liquidazione, previsti dalle direttive del MEF che determinano l'erogazione delle somme ad intervalli regolari.

Il motivo e' fondato nei termini che seguono.

Ai fini di un corretto inquadramento della fattispecie occorre ripercorrere la normativa di riferimento e il catalogo di alcuni principi ispiratori della disciplina dell'imposizione tributaria sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, categoria nella quale s'inscrivono - per effetto dell'articolo 50 TUIR (gia' articolo 47), comma 1, lettera f) - i compensi dovuti ai giudici tributari oggetto della controversia, secondo la ricostruzione che ne offre la sentenza n. 142/2014 della Corte costituzionale:

(a) il criterio generale dell'imposizione su detti redditi e' il principio di cassa, ricavabile dall'articolo 7 TUIR, secondo cui ad ogni anno solare - di regola corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma;

(b) la previsione e' integrata dal principio della "cassa allargata", che trova fondamento nell'articolo 51 TUIR (gia' articolo 48), comma 1, che parifica, ai fini impositivi, i compensi di lavoro dipendente e assimilati, erogati entro il 12 gennaio dell'esercizio successivo, a quelli erogati nel precedente (nel senso di attrarre, nel reddito annuale, le somme percepite entro il 12 gennaio dell'anno successivo);

(c) invece, per i redditi percepiti in un determinato periodo d'imposta, ma maturati in tempi precedenti, vige il diverso regime della tassazione separata (articolo 17 TUIR (gia' articolo 16), comma 1), che e' una modalita' particolare di determinazione dell'IRPEF, la cui ratio e' individuata dalla circolare del Ministero delle finanze n. 23/E del 5 febbraio 1997 nella necessita' di "attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del criterio di cassa" in quei casi in cui la tassazione ordinaria di un reddito formatosi nel corso di piu' anni, ma corrisposto in unica soluzione, potrebbe risultare eccessivamente onerosa per il contribuente;

(d) piu' precisamente, la disciplina dei compensi erogati ai giudici tributari e' contenuta nel Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, articolo 13, (Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nella L. 30 dicembre 1991, n. 413, articolo 30), il quale stabilisce che i giudici componenti delle commissioni tributarie percepiscono due tipi di compensi: uno mensile, determinato in cifra fissa, ed uno aggiuntivo variabile, che discende dal numero e dalla tipologia dei provvedimenti depositati. L'entita' dei compensi e' stabilita periodicamente dal Ministero dell'economia e delle finanze con proprio decreto. Le modalita' di computo ed erogazione, in attuazione del primo decreto interministeriale 19 dicembre 1997, sono contenute nella circolare del Ministero delle finanze n. 80/E dell'11 marzo 1998, secondo la quale la liquidazione dei compensi deve avvenire di regola mensilmente;

(e) i compensi dei giudici tributari sono assimilati dall'articolo 50 TUIR (gia' articolo 47), comma 1, lettera f), ai redditi di lavoro dipendente, sicche' anch'essi sono soggetti alle disposizioni inerenti a tale categoria generale, comprese quelle che determinano i principi della tassazione per cassa, per "cassa allargata" e il criterio della tassazione separata per gli emolumenti arretrati;

(f) l'originaria versione dell'articolo 17 TUIR (gia' articolo 16), non forniva la nozione di "emolumenti arretrati", ma si limitava a fare generico riferimento agli "emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti per prestazioni di lavoro dipendente"; in seguito, la L. 28 dicembre 1995, n. 549, articolo 3, comma 82 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), preciso' che tale locuzione individua "(...) emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volonta' delle parti".

La Corte costituzionale, investita della questione di legittimita' costituzionale del Decreto Legge n. 98 del 2011, articolo 39, comma 5, ha ritenuto fondate le censure di irragionevolezza e contraddittorieta' sollevate nei confronti del citato articolo 39, comma 5, sul rilievo che "il legislatore non ha espunto i compensi dei giudici tributari dal novero dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ne' tanto meno ha recato altre modifiche alla disciplina generale in materia di tassazione separata, implicitamente confermando la natura degli stessi ed il conseguente assoggettamento al regime di favore. Quest'ultimo, peraltro, e' stato

irragionevolmente vanificato dall'anomala prescrizione temporale che, di fatto, ha riprodotto, per la sola categoria dei giudici tributari, la regola del cumulo.". Cio' premesso il Collegio ritiene che il regime di tassazione separata debba escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo di imposta successivo superi il "ritardo fisiologico" - facendo proprie le considerazioni sviluppate al riguardo nella precedente decisione di questa Corte (Cass. 2020 n. 3585).

Ritardo fisiologico che va individuato, in assenza di una precisa indicazione normativa non rinvenibile nel testo del citato Decreto Legislativo n. 545 del 1992, articolo 13, attraverso l'intervento surrogatorio di questo Giudice, che trova legittimazione nell'articolo 1183 c.c., e nell'articolo 97 Cost..

Ora non e' contestato che i compensi variabili dei giudici tributari, in linea generale, vengono liquidati con una cadenza all'incirca trimestrale; del resto, la controversia riguarda esclusivamente i compensi variabili per l'attivita' espletata nell'ultimo trimestre dell'anno, che include il mese di dicembre, sicche', necessariamente, il tempo occorrente per l'espletamento delle procedure di quantificazione e liquidazione determina lo spostamento del termine di effettiva percezione nell'anno successivo a quello di maturazione.

Cio' posto considerato che nel caso in esame i compensi si riferiscono all'ultimo trimestre del 2010 (periodo 1 ottobre - 31 dicembre), ritiene il Collegio che un termine possa ragionevolmente individuarsi, in aggiunta a quello fissato come iniziale dalla suddetta Direttiva (dopo il 15 gennaio), in quello di 120 giorni, in parametro con quello previsto, dopo la novella del 2000 (L. n. 388 del 2000, articolo 147), dal Decreto Legge 31 dicembre 1996, n. 669, articolo 14 (in tema di esecuzioni forzata nei confronti di pubbliche amministrazioni), quale idoneo spatium adimplendi da concedere all'Amministrazione per l'approntamento dei controlli e dei mezzi finanziari occorrenti al pagamento dei compensi variabili.

Se quel termine e' ritenuto congruo dal legislatore per svolgere un complesso e impegnativo insieme di attivita' necessario per eseguire un provvedimento giudiziario nella patologia dei rapporti con i privati, puo' ragionevolmente desumersi che lo spazio temporale relativo ai problemi derivanti dai plurimi controlli predisposti dal MEF nella ridetta Direttiva (e positivamente apprezzabili ex articolo 97 Cost.), ben possa essere similmente contenuto nel menzionato arco cronologico di 120 giorni ulteriori, salvo circostanze eccezionali di cui sia data rigorosa prova (v. Cass. sez. un. 15/07/2016, n. 14594, per un caso d'individuazione "pretoria" di termini processuali).

E' pertanto necessario alla luce dei principi sopra indicati riesaminare la controversia accertando se nel caso di specie sia stato superato il precisato termine, entro il quale l'Amministrazione e' obbligata a provvedere al pagamento.

La sentenza va cassata e rinviata alla CTR della Campania che in diversa composizione dovra' anche statuire sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso cassa la decisione impugnata e rinvio alla CTR della Campania, sez distaccata di Salerno, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza