# Sentenza del 13/02/2020 n. 3583 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. G.V., giudice tributario, in data 25/11/2014, presentò istanza di rimborso della maggiore IRPEF trattenuta dall'Amministrazione finanziaria sui compensi variabili maturati negli anni dal 2010 al 2013, assumendo che tali emolumenti, erano stati indebitamente sottoposti a tassazione ordinaria, anzichè a tassazione separata (aliquota massima), con applicazione dell'aliquota media del biennio precedente (ai sensi dell'art. 17, comma 1, TUIR), in base al D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 5, - che stabiliva che 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 (art. 11, TUIR) - quale norma dichiarata costituzionalmente illegittima dalla Corte costituzionale, con sentenza 28/05/2014, n. 142.

L'Ufficio, esaminata l'istanza, riconobbe al contribuente un rimborso parziale, con esclusione però, per ciascun anno in contestazione, dell'IRPEF sui compensi maturati nell'ultimo trimestre dell'anno precedente, corrisposti, applicando la tassazione piena, nei mesi da maggio a giugno di ciascun anno successivo.

2. Con ricorso datato 27/01/2016 il contribuente impugnò innanzi alla CTP di Torino il silenzio-rifiuto dell'ufficio sulla sua richiesta di rimborso di (residui) Euro 2.116,31, dolendosi che l'ufficio non avesse applicato la tassazione separata anche ai compensi maturati nell'ultimo trimestre dell'anno precedente il pagamento e il giudice di prossimità, con sentenza n. 1770/2016, accolse il ricorso.

3. Interposto gravame dall'Agenzia, la CTR del Piemonte, con la sentenza citata in epigrafe, nel contraddittorio del contribuente, ha rigettato l'appello, sul rilievo che la tesi erariale secondo la quale la liquidazione ed erogazione dei compensi variabili spettanti ai componenti delle commissioni tributarie risente di fisiologici ritardi e necessari tempi tecnici di attuazione, tali da giustificare la tassazione ordinaria in luogo della tassazione separata è priva di riscontro in mancanza d'indicazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di alcuna concreta causa di ritardo, oggettivamente verificabile; per contro è condivisibile il percorso logico della sentenza di primo grado, secondo la quale gli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti percepiti per prestazioni di lavoro dipendente sono soggetti a tassazione separata (art. 17, lett. b), TUIR); i compensi spettanti ai componenti delle commissioni tributarie sono equiparati, sul piano della disciplina fiscale, agli emolumenti per prestazioni di lavoro dipendente (art. 50, lett. f), TUIR); i compensi arretrati dei componenti delle commissioni tributarie devono essere assoggettati a tassazione separata.

4. L'Agenzia ricorre per la cassazione, sulla base di due motivi; il contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso (1) Violazione e falsa applicazione dell'art. 17, comma 1 del TUIR nonchè della sentenza n. 142/2014 della Corte Costituzionale in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la CTR sostiene la irrilevanza della distinzione tra ritardi "fisiologici" e "patologici" ai fini dell'applicazione della tassazione separata.), l'Agenzia premette che il meccanismo ordinario di tassazione dei redditi delle persone fisiche è il principio di cassa, che è derogato dal criterio di tassazione separata, ex art. 17, TUIR, disposizione che, negli anni, è sempre stata correttamente interpretata dall'Amministrazione finanziaria, come si desume anche dal tenore della dianzi citata decisione della Corte costituzionale, nel senso che, in ossequio alla ratio antielusiva della disposizione, una tassazione diversa (e cioè la tassazione separata del provento che non contribuisce a formare la base imponibile dell'anno di percezione, ma è assoggettato - separatamente - all'aliquota media del biennio precedente), da quella che deriverebbe dall'applicazione del principio di cassa (che comporta l'applicazione dell'aliquota massima dell'anno di erogazione), è prevista solo se il pagamento sia il frutto di un ritardo non dipendente dalla volontà delle parti, vale a dire di un evento patologico.

Assume che, invece, il pagamento dei compensi aggiuntivi dei giudici tributari, relativi all'ultimo trimestre dell'anno, non può che avvenire oltre il giorno 12 del mese di gennaio dell'anno successivo a quello di competenza, per motivi "fisiologici", dovendo essere corrisposto per ogni ricorso definito, secondo criteri uniformi, il che fa venire meno la causa che ne giustifica la minore tassazione.

Muove alla CTR due diversi rilievi critici: innanzitutto, quello di avere interpretato la sentenza n. 142/2014 della Corte costituzionale nel senso che, espunto dall'ordinamento l'art. 39, comma 5, cit., a ogni pagamento tardivo di compensi dei giudici tributari consegua necessariamente la tassazione separata, la quale, invece, come avviene per la generalità dei contribuenti, si verifica solo nelle ipotesi previste dall'art. 17, comma 1, TUIR; in secondo luogo, quello di avere letto l'art. 17 secondo un'interpretazione estensiva - svincolata dalla distinzione tra ritardo fisiologico (ostativo alla tassazione separata) e ritardo patologico (che invece la consente) - tale da comprendere ogni pagamento effettuato nell'anno successivo, trascurando che la norma, in quanto agevolativa, è di stretta interpretazione.

1.1. Il motivo è infondato.

1.1.1. Questi, in sintesi, la cornice 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'art. 50 (già art. 47), comma 1, lett. f), TUIR - 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 è il principio di cassa, ricavabile dall'art. 7, TUIR, secondo cui ad ogni anno solare - di regola - corrisponde un'obbligazione tributaria

autonoma;

(b) la previsione è integrata dal principio della "cassa allargata", che trova fondamento nell'art. 51 (già art. 48), comma 1, TUIR, 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 (art. 17 (già art. 16), comma 1, TUIR), che è una modalità particolare di determinazione dell'IRPEF, la cui ratio è individuata dalla circolare del Ministero delle finanze n. 23/E del 5 febbraio 1997 nella necessità 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 più anni, ma corrisposto in unica soluzione, potrebbe risultare eccessivamente onerosa per il contribuente;

(d) più precisamente, la disciplina dei compensi erogati ai giudici tributari è contenuta nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, art. 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, art. 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'entità dei compensi è stabilita periodicamente dal Ministero dell'economia e delle finanze con proprio decreto. Le modalità 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'art. 50 (già art. 47), comma 1, lett. f), TUIR, ai redditi di lavoro dipendente, sicchè 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'art. 17 (già art. 16), TUIR, 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, art. 3, comma 82, (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), precisò 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 volontà delle parti".

La Corte costituzionale, come precisato, era stata investita della questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 5, che, tra tutti i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente indicati dall'art. 50, TUIR, soltanto per gli emolumenti arretrati riferibili all'anno precedente corrisposti ai giudici tributari introduceva la tassazione ordinaria - comportante l'applicazione dell'aliquota massima inerente ai redditi dell'anno di percezione -

fino al compimento dell'intero periodo d'imposta successivo a quello di competenza, in pratica ampliando, secondo il giudice a quo, in modo assolutamente discriminatorio nell'ambito della categoria dei percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, il principio della cassa allargata da 12 giorni all'intero anno solare.

Il Giudice delle leggi ha ritenuto fondate le censure di irragionevolezza e contraddittorietà sollevate nei confronti dell'art. 39, comma 5, cit., sul rilievo che "il legislatore non ha espunto i compensi dei giudici tributari dal novero dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nè 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, è stato irragionevolmente vanificato dall'anomala prescrizione temporale che, di fatto, ha riprodotto, per la sola categoria dei giudici tributari, la regola del cumulo.".

1.1.2. Svolta questa premessa in punto di diritto, tornando al motivo del ricorso, l'Agenzia ha negato il rimborso IRPEF richiesto dal contribuente, percorrendo la direttrice posta dal Ministero dell'economia e delle finanze (sin dalla circolare n. 23/E del 5 febbraio 1997), che interpreta la norma in oggetto, come modificata dalla L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 82, nel senso che essa stabilisce che gli emolumenti da lavoro dipendente (od assimilati) corrisposti in ritardo possono essere assoggettati a tassazione separata allorquando il ritardo non sia dipeso da accordi tra le parti, ma da circostanze oggettive di fatto o da impedimenti di carattere giuridico.

Al contrario, per la stessa circolare, non può farsi luogo a tale imposizione separata quando il pagamento in ritardo debba considerarsi una "conseguenza fisiologica", insita nelle modalità di erogazione degli emolumenti stessi, tali da richiedere determinati tempi tecnici per essere condotte a termine.

In quest'ultima ipotesi, in base alla lettura del dato normativo adottata dall'Amministrazione finanziaria, rientra l'erogazione dei compensi (variabili) attribuiti ai componenti delle commissioni tributarie, che richiedono un determinato periodo di tempo per essere liquidati, rapportandosi al numero ed alla tipologia dei "provvedimenti emessi" (D.Lgs. n. 545 del 1992, art. 13).

Al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E del 5/02/1997, così si esprime: "Resta confermato che l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.".

1.1.3. Questa Corte ritiene, in linea di massima, condivisibile una simile interpretazione del dato normativo - che, in sostanza, poggia sul significato della locuzione "ritardo fisiologico" - in ragione dei seguenti argomenti:

(a) il regime della c.d. "tassazione separata" - il cui fondamento può rinvenirsi nell'intervallo temporale tra la realizzazione della fattispecie produttiva del reddito ed il momento di rilevanza fiscale dello stesso - fu introdotto nell'ordinamento al fine di equamente contemperare o, comunque, attenuare gli effetti della congiunta applicazione del principio di imputazione per

cassa (quale rinvenibile dall'art. 7, TUIR, cui pacificamente sono soggetti i redditi di lavoro dipendente e quelli ad essi assimilati) e di quello di proporzionalità dell'IRPEF, con il D.P.R. n. 597 del 1973, art. 12, comma 1, lett. d), il quale ne individuava l'oggetto nei soli "arretrati riferibili ad anni precedenti";

(b) la disposizione venne, poi, trasfusa nell'art. 16, comma 1, lett. b), TUIR (vecchia numerazione), per essere, quindi, modificata, anche a seguito della contrapposta interpretazione della norma da parte della prassi e della prevalente giurisprudenza (che ne forniva una lettura strettamente letterale a prescindere dalle ragioni alle quali fosse riconducibile il ritardo), nell'attuale formulazione della L. n. 549 del 1995, cit. art. 17, art. 3, comma 82, lett. a), n. 1;

(c) nella relazione illustrativa di detta legge si esponeva che le situazioni che assumono rilievo per l'applicazione del particolare regime di tassazione sono di due tipi: (1) quelle di "carattere giuridico", che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di atti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti; (2) quelle consistenti in "oggettive situazioni di fatto" che impediscono il pagamento delle somme riconosciute come spettanti entro i limiti ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta;

(d) secondo il dettato letterale della disposizione normativa, dunque, affinchè un provento da reddito di lavoro dipendente (o assimilato) possa essere assoggettato a tassazione separata occorre, innanzitutto, che gli emolumenti siano "arretrati", e cioè, come chiarito dalla medesima norma, riferibili ad anni precedenti rispetto a quello nel quale sono maturati. Si consente, poi, l'applicazione della tassazione separata, soltanto ai proventi percepiti in ritardo per effetto di ragioni di carattere giuridico, consistenti nel sopraggiungere di norme di legge, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o, comunque, per effetto "di altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti", idonee a fare ritenere che il ritardo nel pagamento non sia conseguenza di uno strumentale accordo delle parti volto a fare beneficiare il percettore della più favorevole tassazione separata sui proventi in oggetto;

(e) in base all'attuale formulazione della norma, pertanto, è chiaro (come del resto confermano la relativa relazione illustrative e la dottrina maggioritaria) che - escluse le ipotesi (estranee a questa controversia) in cui ricorrano le "cause di carattere giuridico" -, il regime della tassazione separata non è più applicabile a qualunque "emolumento arretrato" (secondo l'accezione letterale del previgente art. 16, cit.), occorrendo, invece, a tale fine, individuare la causa dell'intervallo temporale tra periodo di imposta di maturazione e periodo di imposta di percezione dello stesso, e cioè distinguere tra cause di ritardo indipendenti o dipendenti dalla volontà delle parti;

(f) sicchè (ed è quanto accade nella presente vicenda tributaria), ove la liquidazione e la corresponsione di un certo emolumento, in quanto soggette a determinate procedure, implichino necessariamente un disallineamento cronologico rispetto al periodo di maturazione del compenso, tale iato assume rilevanza, come presupposto della tassazione separata, soltanto quando il ritardo non sia fisiologico, ma esorbiti dalla normale dinamica del rapporto contrattuale, cui l'emolumento accede.

1.1.4. Così identificati contenuto e ratio della norma in esame, emerge, altresì, l'erroneità della tesi che àncora la qualità di "arretrato" del compenso - idoneo, come tale, ad essere assoggettato al regime di tassazione separata di cui all'art. 17, cit.- al mero superamento, nella sua corresponsione, della data del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione, come prevista nell'art. 51, TUIR. Le due norme a confronto (art. 17 e art. 51, TUIR), infatti, sono nate e convivono, trovando ratio e applicazione in ambiti diversi; in altri termini, la limitata deroga al principio di cassa, introdotta dal cit. art. 51, non soltanto è scissa, sul piano sistematico, dall'art. 17, cit., ma risponde ad obiettivi diversi rispetto a quelli che hanno portato il legislatore ad adottare il meccanismo della tassazione separata, al fine di mitigare i possibili effetti distorsivi della sincronica applicazione del principio di cassa e di proporzionalità dell'IRPEF. Il regime della c.d. "cassa allargata", infatti, è stato introdotto, nell'ordinamento e, segnatamente, nell'art. 48 (oggi 51), TUIR, dalla L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 190, senza alcun richiamo e/o rinvio all'allora vigente art. 16 (oggi 17), TUIR. La sua stessa collocazione all'interno dell'art. 51, TUIR, e la sua rubrica, rendono palese che la norma è dettata ai fini della determinazione dell'imponibile, laddove il regime di tassazione separata opera sull'aliquota, e che la deroga, ivi statuita, al principio di cassa con "l'allargamento" della stessa sino al 12 gennaio dell'anno successivo - e sul punto la dottrina è concorde - non risponde a ragioni d'ordine sistematico, ma soltanto a quella (unanimemente riconosciuta) della presa d'atto di prassi aziendalistiche originate dall'ordinaria corresponsione delle retribuzioni mensili al personale dipendente all'inizio del mese successivo, piuttosto che alla fine del mese di riferimento, con l'esigenza di contemperare, con riguardo alla chiusura dell'esercizio annuale, il principio di competenza con quello di cassa (e, in tale ottica, va letta la "perentorietà" attribuita, dai documenti di prassi, alla data del 12 gennaio).

1.1.5. Le ragioni sopra svolte consentono di escludere che il mero superamento della data del 12 gennaio, dell'anno successivo a quello di riferimento, nella corresponsione di un emolumento, sia sufficiente a qualificare lo stesso come un "arretrato", ai sensi dell'art. 17, TUIR, semprechè il ritardo nel pagamento sia connaturato - fisiologico, appunto - all'indole stessa del rapporto di lavoro da cui quell'emolumento derivi.

1.1.6. D'altronde, il principio per cui l'applicazione del regime di tassazione separata può essere esclusa, a prescindere dal superamento del termine di cui all'art. 51, TUIR, qualora la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello della loro maturazione possa considerarsi come fisiologica rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi, non è nuovo, ma è già stato affermato da questa Corte, seppure con riferimento ai compensi incentivanti dei dipendenti della P.A. (Cass. 18/04/2019, n. 10887, in tema di tassazione degli arretrati relativi alla pensione d'invalidità corrisposta dall'INPS, la quale menziona Cass. 25/05/2002, n. 7677; 20/08/2004, n. 16467, riguardanti gli incentivi riconosciuti dal MEF al proprio personale dipendente) e dei giudici tributari nel regime previgente negli anni '80 (Cass. 16/07/2004, n. 13228).

Nè lo stesso principio è stato sconfessato, nella citata sentenza n. 142/2014, dalla Corte costituzionale, la quale, come dianzi accennato (cfr. p. 1.1.1.), pur confermando l'assoggettabilità dei compensi dei giudici tributari al regime della tassazione separata (art. 17, comma 1, TUIR), non ha però disconosciuto l'interpretazione fornitane dal Ministero dell'economia e della finanze

(a partire dalla circolare n. 23/E del 5 febbraio 1997, secondo cui non può farsi luogo a tassazione separata quando il pagamento in ritardo debba considerarsi una "conseguenza fisiologica" insita nelle modalità di erogazione degli emolumenti stessi), che, anzi, il Giudice delle leggi espressamente cita nel ricostruire il "contesto" nel quale era intervenuta la norma censurata.

Al contrario, il Giudice delle leggi esplicitamente riferisce di tale prassi applicativa, laddove (pag. 13) afferma che la finalità di limitare in qualche modo gli effetti delle modalità temporali di liquidazione viene nella sostanza neutralizzata dall'introduzione di una disposizione (l'art. 39, comma 5, censurato) idonea a rendere ininfluenti, a danno del contribuente, anche tempi tecnici anomali come quelli che raggiungono la durata di un anno.

Del resto, è significativo che, nella motivazione della declaratoria d'incostituzionalità, la Consulta non richiami mai il principio di cassa allargata ovvero il disposto di cui all'art. 51, TUIR, comma 2, che, pure, era stato invocato dall'ordinanza remittente.

1.1.7. Può, quindi, affermarsi il seguente principio di diritto: "In materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione, non sono ricompresi tra i redditi arretrati, assoggettabili a tassazione separata, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 17, gli emolumenti per i quali il ritardo nella loro corresponsione, nell'anno successivo a quello di riferimento, sia fisiologico rispetto alla natura del rapporto dal quale derivano, e cioè sia la necessaria conseguenza di particolari procedure per la loro quantificazione e liquidazione.".

2. Per dirimere la controversia è necessario, adesso, compiere un ulteriore passo e dare concretezza, definendola in termini oggettivi, alla nozione, fin qui astratta, di "ritardo fisiologico", oppure, ed è il rovescio della stessa medaglia, stabilire quando il ritardo nella corresponsione, in favore dei giudici delle commissioni tributarie, dei compensi aggiuntivi e variabili, perda tale connotazione, per il suo carattere anomalo, rispetto ai tempi tecnici normalmente occorrenti, e, quindi, valga a rendere l'emolumento "arretrato", ai sensi del più volte citato art. 17, e come tale assoggettabile, qualora il contribuente si avvalga di tale opzione, a "tassazione separata".

2.1. Il D.Lgs. n. 545 del 1992, cit., art. 13, non indica per i compensi variabili un termine di pagamento e tale dato non è fissato nemmeno nei documenti di prassi: per la circolare 11/03/1998, n. 80, del Ministero delle finanze - dip. Entrate affari giuridici serv. II, infatti: "la liquidazione dei compensi avviene mensilmente; nel mese successivo sono operati gli eventuali conguagli e a fine anno viene operato il conguaglio relativo all'anno medesimo. Particolari esigenze delle singole commissioni consentono, comunque, di prevedere una diversa cadenza temporale. Il compenso fisso mensile va conteggiato unitamente a quello aggiuntivo"; per la nota n. 48710 dell'11 marzo 2004 della Direzione centrale dell'Agenzia delle entrate, i compensi dei giudici tributari "relativi al secondo semestre dell'anno sono corrisposti nel mese di maggio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono", con la precisazione che la predetta corresponsione nel mese di maggio costituisce "ritardo fisiologico rispetto ai tempi tecnici ordinariamente occorrenti per la corresponsione dei compensi variabili"; per la direttiva del Ministero dell'economia e delle finanze n. 39616 del 20 giugno 2005, le scadenze per la chiusura

contabile periodica vengono individuate dopo il 15 luglio per il primo semestre (periodo 1 gennaio - 30 giugno); dopo il 15 ottobre per il terzo trimestre (periodo 1 luglio - 30 settembre); dopo il 15 gennaio per il quarto trimestre (periodo 1 ottobre - 31 dicembre), anche in tal caso, senza alcuna previsione di un termine finale. Più in dettaglio, "1. alle scadenze previste deve essere effettuata la chiusura contabile periodica e/o annuale (15 luglio per il periodo 01 gennaio - 30 giugno anno corrente; 15 ottobre per il periodo 01 luglio - 30 settembre anno corrente; 15 gennaio per il periodo 01 ottobre - 31 dicembre anno precedente); il rispetto di tale tempistica costituisce inderogabile propedeuticità per poter procedere alla rilevazione del fabbisogno dei compensi aggiuntivi ed al pagamento dei medesimi; 2. entro i 15 giorni successivi alle singole chiusure contabili la Segreteria del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria provvede alla rilevazione dei dati contabili e, dopo aver definito con le singole Commissioni Tributarie casi particolari di difformità, procede alla predisposizione del parere da parte dell'organo Consiliare; 3. le Segreterie delle Commissioni Tributarie, dopo aver ricevuto la comunicazione dell'avvenuta emissione del parere positivo del Consiglio di Presidenza sui definitivi importi spettanti per compensi aggiuntivi, procederanno alla predisposizione dei mandati individuali di pagamento, inoltrandoli alle rispettive Commissioni Regionali, per l'esecuzione di quanto di loro competenza.".

2.2. In assenza di un'espressa previsione normativa circa il termine finale di corresponsione o, meglio, circa l'individuazione dei tempi tecnici mediamente occorrenti, c.d. "fisiologici", la lacuna può essere colmata attraverso l'intervento surrogatorio di questo Giudice, che trova legittimazione nell'art. 1183 c.c. e nell'art. 97 Cost..

Premesso che il parametro costituzionale di "buona amministrazione" consente una programmata allocazione delle risorse finanziarie pubbliche (C. Cost. n. 75 del 1987 e n. 285 del 1995), è pacifico che sia consentita una valutazione giudiziale del congruo termine entro il quale la P.A. sia tenuta a provvedere sui diritti patrimoniali spettanti ai privati (Cass. sez. un. 11/04/1963, n. 927). Il che vale laddove la prestazione non sia condizionata ad alcuna valutazione discrezionale degli interessi e degli strumenti pubblicistici dell'amministrazione (Cass. sez. un. 11/04/1963, n. 3233), ma soggetta ai normali principi di contabilità pubblica dettati in tema di debiti pecuniari della P.A. con l'espletamento di controlli e accertamenti a tutela del pubblico interesse (Cass. 12/12/1983, n. 6738). Si tratta di apprezzamento che, nei variegati contesti processuali, va fatto all'atto stesso in cui si valuta, ai più diversi fini, il protrarsi ingiustificato del ritaretelella P.A. (C. Stato, sez. 5, 12/11/1992, n. 1277).

Non è 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'attività espletata nell'ultimo trimestre dell'anno, che include il mese di dicembre, sicchè, 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.

Dato per acquisito che, come suaccennato (p. 2.1.), la stessa Agenzia riconosce che la scadenza fisiologica per l'erogazione dei compensi variabili del terzo trimestre, senza travalicare l'anno di maturazione dell'emolumento, è successiva al 15 ottobre, con riferimento ai compensi variabili

maturati nel quarto trimestre (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, art. 147), dal D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, art. 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 è ritenuto congruo dal legislatore per svolgere un complesso e impegnativo insieme di attività necessario per eseguire un provvedimento giudiziario nella patologia dei rapporti con i privati, può ragionevolmente desumersi che lo spazio temporale relativo ai problemi derivanti dai plurimi controlli predisposti dal MEF nella ridetta Direttiva (e positivamente apprezzabili ex art. 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).

3. Applicando tali principi al caso di specie, il motivo d'impugnazione va rigettato in quanto si controverte degli emolumenti variabili corrisposti da maggio a dicembre di ciascun anno successivo a quello di maturazione (cfr. pag. 2 del controricorso), sicchè è stato superato, in assenza di circostanze giustificative eccezionali, il limite del "ritardo fisiologico", oltre il quale i compensi sono qualificabili come redditi arretrati, soggetti a tassazione separata, come ha riconosciuto la Commissione regionale, sia pure seguendo un erroneo percorso argomentativo, che va quindi emendato, perchè non conforme a quello appena esposto.

4. Con il secondo motivo, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per motivazione illogica e/o comunque inesistente in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, l'Agenzia, in subordine, censura: per un verso, il vizio logico della sentenza impugnata, nella parte in cui si asserisce che l'ente impositore non ha individuato alcuna concreta causa di ritardo, oggettivamente verificabile, per la quale la corresponsione dei compensi variabili dell'ultimo trimestre è procrastinata oltre il giorno 12 del mese di gennaio dell'anno successivo, quando è un fatto notorio che, anche a causa delle festività d'inizio anno (e dei congedi del personale) non è possibile liquidare gli emolumenti gli importi entro detto termine; per altro verso il difetto di motivazione, in quanto la CTR, con affermazioni apodittiche, limitandosi a condividere la sentenza di primo grado, di fatto ha affermato l'irrilevanza dell'accordo tra il Ministero dell'economia e delle finanze e il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che, in maniera del tutto ragionevole, ha escluso la possibilità di erogare i compensi variabili prima del 15 gennaio dell'anno successivo.

4.1. Il motivo è infondato.

Va richiamato l'insegnamento delle sezioni unite di questa Corte (Cass. sez. un. 7/04/2014, nn. 8053 e 8054), per il quale: "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia

motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione.".

Onde, a seguito della riforma del 2012 - proseguono le sezioni unite - scompare il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione, ossia con riferimento a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata.

Le sezioni unite della Corte, inoltre, hanno statuito che: "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto tale una motivazione caratterizzata da considerazioni affatto incongrue rispetto alle questioni prospettate, utilizzabili, al più, come materiale di base per altre successive argomentazioni, invece mancate, idonee a sorreggere la decisione)." (Cass. sez. un. 3/11/2016, n. 22232);

Nel caso in esame, diversamente da quanto asserisce l'Agenzia, la CTR ha spiegato con chiarezza le ragioni del proprio convincimento che, in sostanza, poggia su una determinata chiave di lettura del tessuto normativo e della giurisprudenza costituzionale e di legittimità.

5. Ne consegue il rigetto del ricorso.

6. Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

7. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 - quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate a corrispondere al contribuente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 1.500,00, a titolo di compenso, oltre a Euro 200,00, per esborsi, al 15% sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 10 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2020

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza