



N° 3925/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

8 FEB. 2022

Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUCIO NAPOLITANO

- Presidente -

Dott. COSMO CROLLA

- Rel. Consigliere -

Dott. LUCIO LUCIOTTI

- Consigliere -

Dott. ANTONIO MONDINI

- Consigliere -

Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI

- Consigliere -

IRPEF ILOR
RIMBORSO

Ud. 12/01/2022 - CC

R.G.N. 4983/2020

Ca. 3925
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 4983-2020 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

PUZO ANTONIO;

- intimato -

avverso la sentenza n. 807/7/2019 della COMMISSIONE
TRIBUNARIA REGIONALE del PIEMONTE, depositata il
25/06/2019;

F.V.

*170
22*

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 12/01/2022 dal Consigliere Relatore Dott. COSMO CROLLA.

RITENUTO CHE

1. Antonio Puzo giudice tributario, dopo aver chiesto chiarimenti sul provvedimento di rimborso emesso sull'istanza per la restituzione della maggiore IRPEF trattenuta dall'Amministrazione Finanziaria sui compensi variabili arretrati relativi agli anni dal 2011 al 2013 liquidati in annualità successiva e sottoposti a tassazione ordinaria anzichè a tassazione separata, impugnava davanti Commissione Tributaria Provinciale di Novara il diniego di rimborso dell'ulteriore somma di € 1.097,00 lamentando il fatto che l'Ufficio non avesse applicato la tassazione separata anche ai compensi afferenti l'ultimo trimestre dell'anno precedente il pagamento.

2. La CTP accoglieva il ricorso; sull'impugnazione proposta dall'Agenzia delle Entrate la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte rigettava l'appello, ritenendo, per quanto di interesse in questa sede, che i compensi arretrati percepiti dal giudice onorario erano sottoposti al regime della tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 1°, lett. b), TUIR, in quanto non potevano essere addossati sul contribuente e tassati come percepiti nell'anno proventi non di competenza adducendo a giustificazione del ritardo problematiche gestionali.

3. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandosi a due motivi. Il contribuente non si è costituito.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di impugnazione la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, in particolare del dPR n. 917 del 1986, art. 17, comma 1, lett. b), e della sentenza della Corte Costituzionale nr 142/2014 in relazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), si sostiene che l'impugnata sentenza impugnata non ha considerato che i compensi variabili, relativi al quarto trimestre (ottobre-dicembre) dell'anno solare, non potevano essere quantificati, nel rispetto delle procedure di liquidazione, nel corso dell'anno solare né entro il successivo 12 gennaio (secondo il principio della cosiddetta <<cassa allargata >>) con la conseguenza che il ritardo nell'erogazione era da ritenersi fisiologico e sugli emolumenti andava applicata l'imposta ordinaria anziché la tassazione separata.

h

1.2 Con il secondo motivo viene dedotta nullità della sentenza per motivazione illogica e/o comunque inesistente in violazione degli artt. 36 del d.lvo nr 546/92 e 132 cpc in relazione all'art. 360 comma 1 nr 4 cpc.

2. Il primo motivo è fondato per quanto di ragione ,

2.1 Preliminarmente è opportuno passare in rassegna la normativa ed i principi giurisprudenziali, così come puntualizzati dalla sentenza n. 142/2014 della Corte costituzionale, della disciplina dell'imposizione tributaria sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, categoria cui appartiene, secondo quanto previsto dall'art. 50 (già art. 47),

comma 1, lett. f), TUIR -il compenso dovuto ai giudici tributari per cui è controversia.

2.2 La disciplina degli emolumenti percepiti dai 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.

2.3 La regola generale, prevista dall'art. 51 (già art. 48) del TUIR, per tali redditi è quella del "principio di cassa", secondo cui le somme debbono essere assoggettate ad imposizione ordinaria nel medesimo anno in cui sono corrisposte, con la sola eccezione rappresentata dalla cosiddetta "cassa allargata", per la quale è imputato al periodo d'imposta precedente il reddito percepito entro il 12 gennaio successivo.

2.4 il meccanismo ordinario di tassazione dei redditi subisce una deroga con il differente regime della tassazione separata stabilito dall'art. 17, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 2 dicembre 1986, n. 917 con

riferimento agli <<...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, compresi i compensi e le indennità di cui al comma 1 dell'articolo 47» (ora art. 50) che al comma 1, lettera f), che annovera tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente anche «i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie».

2.5 Si tratta in sostanza di redditi percepiti in un determinato periodo d'imposta, ma maturati in tempi precedenti; la ratio della diversa modalità di determinazione dell'IRPEF, 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 oneroso per il contribuente.

2.6 In tale specifico settore il legislatore è intervenuto con una disposizione – l' art. 39, comma 5, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111 – a tenore 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'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».


2.7 La norma è stata dichiarata incostituzionale avendo il giudice delle Leggi, con la sentenza nr. 142/2014 ravvisato la violazione dei parametri di cui agli artt. 3 e 53 Cost.

2.8 In conseguenza della pronuncia dei giudici di legittimità per gli emolumenti percepiti dai giudici tributari, pacificamente assimilati ai redditi da lavoro dipendente, trovano applicazione le disposizioni inerenti a tale categoria generale, ivi comprese quelle che determinano i principi della tassazione per cassa e per "cassa allargata", nonché il criterio della tassazione separata per gli emolumenti arretrati.

2.9 La versione originaria dell'art. 17 (già art. 16) del TUIR non forniva la nozione di «emolumenti arretrati», ma si limitava a far generico riferimento agli «emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti per prestazioni di lavoro dipendente». In seguito, l'art. 3, comma 82, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), ha precisato 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». Secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E del 5/02/1997, 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 pertanto determinati tempi tecnici per essere condotti a termine. Proprio in questa ipotesi 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».(art. 13 del d.lgs n. 545 del 1992).

2.10 L'assunto dell'Agenzia è stato condiviso dal più recente orientamento di questa Corte che ha elaborato il seguente principio <<< secondo il dettato letterale della disposizione normativa, dunque, affinché 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;.....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, implicino 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>>> di talchè è erronea la <<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.>>.(cfr. Cass. nr. 3581, 3582, 3583, 3584 e 3585/ 2020 e 28116/2020).

2.11 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).



2.12 Tale principio non è stato sconfessato, nella citata sentenza n. 142/2014, dalla Corte costituzionale, << la quale,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 fornita 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, comma 2, TUIR, che, pure, era stato invocato dall'ordinanza remittente>>.(cfr. Cass. 3582/2020).

2.13 La CTR, nel non accertare la sussistenza dell'eventuale natura fisiologica nel differimento ad un periodo successivo al 12 gennaio del pagamento dei compensi variabili relativi all'ultimo trimestre dell'anno precedente dipendente dall'espletamento particolari procedure per la loro quantificazione e liquidazione, non ha fatto buon governo dei principi sopra enunciati.

2.14 Dovendosi stabilire quando si è in presenza di un ritardo fisiologico, inteso come un differimento rispettoso dei tempi tecnici normalmente occorrenti all'Amministrazione per liquidare ed erogare il compenso al giudice tributario, questa Corte con le recenti pronunce sopra menzionate ha fissato i parametri oggettivi per la qualificazione di ritardo rilevabile ai fini dell'applicazione della tassazione separata nell'erogazione dei compensi relativi al terzo trimestre dell'anno corrisposti l'anno successivo. Il termine è stato ragionevolmente individuato, in aggiunta a quello fissato come iniziale dalla

suddetta Direttiva la direttiva del Ministero dell'economia e delle finanze n. 39616 del 20 giugno 2005 (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 da concedere all'Amministrazione per l'approntamento dei controlli e dei mezzi finanziari occorrenti al pagamento dei compensi variabili.

3 Il secondo motivo è infondato.

3.1 Ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. E' noto che in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. con modif. in I. n. 134 del 2012, è denunciabile in cassazione l'anomalia motivazionale che si concretizza nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili", quale ipotesi che non rende percepibile l'iter logico seguito per la formazione del convincimento e, di conseguenza, non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. In particolare, il vizio motivazionale previsto dall'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., nella formulazione introdotta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, convertito in I. n. 134/2012, applicabile *ratione temporis*, presuppone che il giudice di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, e 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 e obiettivamente incomprensibile", mentre resta irrilevante il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione. E così, ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunziabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c., quando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento.

3.2 Nella specie la CTR, nell'affermare che il mero ritardo nella corresponsione degli emolumenti, anche per questioni gestionali dell'amministrazione, giustifica il regime della tassazione separata, ha enunciato le ragioni in fatto e diritto - che sorreggono il *decisum* in modo da rispettare il parametro del << minimo costituzionale >>, *quantunque in modo meno, secondo quanto rilevato nell'esame del precedente motivo.*

4 In accoglimento del primo motivo di ricorso l'impugnata sentenza va cassata con rinvio alla CTR in diversa composizione la quale, oltre a provvedere sulle spese del presente giudizio, riesaminerà la controversia accertando se sia stato superato il precisato termine, entro il quale l'Amministrazione è obbligata a provvedere al pagamento dei compensi spettanti al giudice tributario con riferimento alle annualità oggetto di giudizio.

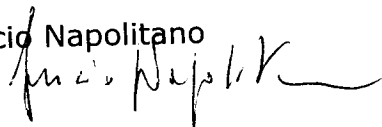
PQM

La Corte;

accoglie il primo motivo del ricorso, rigettato il secondo, cassa l'impugnata sentenza, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale Piemonte in diversa composizione anche in ordine alle spese del presente giudizio. Così deciso in Roma nella Camera di Consiglio del 12 gennaio 2022.

il Presidente

dr. Lucio Napolitano



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 8 FEB. 2022

Il Cancelliere

Giuseppina Ricci

