



## Giudici tributari: per gli emolumenti arretrati pagati entro 120 giorni si applica la tassazione ordinaria

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Lucia Morciano

1. CTR Puglia-Sezione staccata di Lecce, Sez.n.24, n.913/2020 del 22 gennaio 2020

2. Emolumenti giudici tributari: arretrati con tassazione separata oltre i 120 giorni dal termine dell'anno di maturazione (Cass. n.3582/2020)

2.1 Il principio di diritto

2.2. La motivazione della sentenza

1. CTR Puglia-Sezione staccata di Lecce, Sez.n.24, n.913/2020 del 22 gennaio 2020

L'oggetto del presente contributo attiene a un caso di un contribuente che, in qualità di giudice tributario, impugnava il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate di Lecce in merito all'istanza di rimborso Irpef per gli anni dal 2011 al 2014, oltre accessori e interessi.

Nel ricorso de quo il contribuente lamentava di essere stato ingiustamente inficiato dal **regime ordinario di tassazione sugli emolumenti** da lui percepiti come giudice tributario per gli anni predetti, sulla base di una disposizione normativa (art. 39 c. 5 D.L. n.98/2011), dichiarata incostituzionale con sentenza n.142/2014, per contrasto con gli artt.3 e 53 Cost.

La CTP di Lecce accoglieva parzialmente il ricorso, rideterminando il rimborso dovuto, individuando quali versamenti fossero soggetti a tassazione separata.

Avverso la succitata sentenza, l'Agenzia delle Entrate presentava appello, ribadendo la legittimità del suo operato e sottolineando che il ritardo fosse una conseguenza fisiologica insita nelle modalità di erogazione degli emolumenti stessi che necessitavano di precisi tempi tecnici per essere portati a termine, con il conseguente assoggettamento al regime ordinario.

Costitutosi in appello, il contribuente chiedeva la conferma della sentenza sottolineando che l'Ufficio aveva riconosciuto il rimborso e, pertanto, non si comprendeva il motivo dell'appello.

La CTR Puglia, Sez.staccata di Lecce, in riforma parziale della sentenza accoglieva l'appello.

In via preliminare, la CTR ha effettuato un excursus giurisprudenziale sulla quaestio iuris in materia di regime di tassazione degli emolumenti dei giudici tributari, sottolineando che non vi era alcun dubbio interpretativo, in riferimento all'assimilazione dei compensi corrisposti ai giudici tributari con i redditi da lavoro dipendente, dovendosi applicare indistintamente a tutte le competenze arretrate, il **regime della tassazione separata**, senza poter incidere in alcun modo la causa del ritardo.

Difatti, già la Corte Costituzionale con sentenza **n.142/2014**, aveva statuito l'illegittimità dell'art. 39 comma 5 del D.L. n.98/2011, nella parte in cui la citata norma prevedeva, con imposizione della tassazione ordinaria, un trattamento sfavorevole dei giudici delle Commissioni tributarie rispetto a quello della tassazione separata.

Tuttavia, il giudice di seconde cure metteva in evidenza che, il legislatore, *"nel far ricadere tutti i compensi indicati dall'art. 17, comma 1 lett. b) del TUIR, nel regime di tassazione separata, non aveva identificato una causa del ritardo che potesse escludere da tale regime, ma aveva parlato, genericamente, di ritardo legato al superamento del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione..."*.

Tale addentellato normativo, nella sua formulazione generica, non attribuiva, pertanto, alcuna rilevanza al ritardo fisiologico che, come sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria, doveva essere ricompreso tra le cause non dipendenti dalla volontà delle parti.

Peraltro si osserva, che durante la controversia in commento, nel mentre la CTR si era riservata, (ossia nel lasso di tempo intercorso tra la data dell'udienza e la decisione) sono intervenute **tre sentenze gemelle della Suprema Corte** (Cass. n.3581/2020; Cass. n.3582/2020; Cass.n.3585/2020), che hanno chiarito i dubbi sulla fisiologicità o meno dei pagamenti degli emolumenti.

**E invero, secondo il Supremo Consesso, non vi sono i presupposti per l'applicazione del regime a tassazione separata nel momento in cui il pagamento degli emolumenti, avviene nel**



quarto trimestre (ottobre-dicembre) e, pertanto, quest'ultimo può essere calcolato solo dopo la fine dell'anno; difatti, in tale situazione, si configura un ritardo fisiologico, a causa dei tempi tecnici per porre in essere le operazioni relative alla liquidazione degli emolumenti.

Alla luce di tanto, i giudici di legittimità hanno dedotto che è erroneo, dunque, considerare applicabile la tassazione separata, tutte le volte in cui vengono superati i limiti del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, come previsto nell'art. 51 D.P.R. n.917/86.

A tal proposito, appare opportuno esaminare di seguito l'iter logico seguito dalla Corte di Cassazione per l'enunciazione del principio di diritto enucleato nelle pronunce de quibus.

## 2. Emolumenti dei giudici tributari: arretrati con tassazione separata oltre i 120 giorni dal termine dell'anno di maturazione (Cass. n.3582/2020)

### 2.1 Il principio di diritto

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.3582/2020 ha enucleato in materia di compensi dei giudici tributari il principio di diritto secondo cui gli emolumenti dei magistrati tributari, corrisposti oltre 120 giorni dal termine dell'anno di maturazione (senza che sussistano circostanze giustificative eccezionali) sono assoggettati a tassazione separata. Precisamente, oltre predetto termine, si tratta di arretrati che non possono essere tassati in via ordinaria.

Peraltro, sul punto, i giudici di legittimità, con tre sentenze analoghe (nn. 3581, 3584 e 3585 del 2020), hanno risolto il dibattito giurisprudenziale sulla tassazione dei compensi dei giudici tributari sistematicamente corrisposti con notevole ritardo.

### 2.2 La motivazione della sentenza

In via preliminare, la Suprema Corte nella sentenza in esame (Cass.n.3582/2020), elenca il novero di disposizioni normative che disciplina l'imposizione tributaria sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, categoria nella quale s'inscrivono, attraverso l'art.50 comma 1, lett. f) TUIR, i compensi dovuti ai giudici tributari.

A riguardo, secondo la ricostruzione offerta dalla sentenza n. 142/2014 della Corte costituzionale, vale a dire:

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

la previsione è integrata dal principio della "**cassa allargata**", che trova fondamento nell'**articolo 51, 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;

- di converso, per i redditi percepiti in un determinato periodo d'imposta, ma maturati in tempi precedenti, vige il diverso regime della **tassazione separata** (articolo 17, 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;

- più precisamente, la disciplina dei compensi erogati ai giudici tributari è contenuta nell'**art.13 del D.lgs n.545/1992**, il quale stabilisce che i giudici componenti delle Commissioni tributarie percepiscono **due tipi di compensi: uno mensile**, determinato in cifra fissa, e **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;

- i compensi dei giudici tributari sono assimilati dall'**articolo 50, comma 1, lettera 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;

- l'originaria versione dell'**articolo 17** (già articolo 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, articolo 3, comma 82, (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”.*

Tanto premesso, si osserva che le disposizioni normative sopracitate sono state lette alla luce della sentenza della Consulta, la **n. 142/2014** che, investita della questione di legittimità costituzionale dell’art. 39 comma 5 del D.lgs n.98/2011, ha sottolineato che tra tutti i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente indicati dall’articolo 50, TUIR, soltanto per gli emolumenti arretrati riferibili all’anno precedente corrisposti ai giudici tributari era stata prevista 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 sintesi 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.

Difatti, la Corte Costituzionale ha ritenuto fondate le censure di irragionevolezza e contraddittorietà sollevate nei confronti dell’articolo 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”.*

Dopo aver fatto questa dovuta premessa del quadro normativo e sistematico e ritornando al caso esaminato dalla sentenza **n.3582/2020**, il Supremo Consesso, ha messo in evidenza che l’Amministrazione finanziaria ha negato il rimborso IRPEF richiesto dal contribuente, seguendo 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, articolo 3, comma 82, **nel senso che essa stabilisce che gli emolumenti da lavoro dipendente (o 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.**

Inoltre, 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. Ebbene, il Supremo Consesso ha condiviso tale interpretazione della circolare che, sostanzialmente poggia sul significato della locuzione **“ritardo fisiologico”**.

Secondo il Supremo Consesso, ciò si evince dall’esesesi storica del dato normativo, premesso che:

- 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) è stato 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’articolo 7, TUIR,) e di quello di proporzionalità dell’IRPEF, con l’art.12 D.P.R. n.597/1973 D.P.R. n.597/1973 che ne individuava l’oggetto nei soli **“arretrati riferibili ad anni precedenti”**;

- predetta disposizione, poi, è stata trasfusa nell’articolo 16, comma 1, lettera 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. articolo 17, articolo 3, comma 82, lettera a), n. 1;

- in base all’attuale formulazione della norma de qua, pertanto, è palese (come del resto confermano la relativa relazione illustrativa e la dottrina maggioritaria) che - escluse le ipotesi in cui ricorrono le “cause di carattere giuridico” - il regime della tassazione separata non è più applicabile a qualunque **“emolumento arretrato” (secondo l’accezione letterale del previgente articolo 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.**

Alla luce del contenuto e della *ratio* del dato normativo, emerge l’erroneità della tesi che ancora la definizione di “arretrato” del compenso (idoneo, come tale, ad essere assoggettato al

regime di tassazione separata di cui all'articolo 17, citato), al mero superamento, nella sua corresponsione, della data del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione, come prevista nell'articolo 51, TUIR.

Difatti, i giudici di legittimità nella pronuncia in esame, hanno sottolineato che dalla lettura del combinato disposto degli artt.17 e articolo 51, TUIR, emerge che tali addentellati normativi trovano ratio e applicazione in ambiti diversi; laddove la limitata deroga al principio di cassa (di cui all'articolo 51), non soltanto è scissa, sul piano sistematico, dall'articolo 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.

A seguito di tale iter logico, il Supremo Consesso ha elaborato 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 Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 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”***.

Per colmare il vuoto normativo circa l'individuazione dei tempi tecnici mediamente occorrenti ( c.d. “fisiologici”) per la corresponsione degli emolumenti, la Cassazione ha ritenuto che un termine ragionevolmente congruo affinché la

P.A. provveda ai diritti patrimoniali di privati è di 120 giorni (che trova legittimazione negli artt. 1183 c.c. e 97 Cost).

Più nel dettaglio, i giudici di legittimità, dato per acquisito quanto detto dall'Agenzia (che 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), ha ritenuto 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 forzate 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”*.

In conclusione, 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 dell'art. 17, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 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**, ossia che predetto ritardo sia la necessaria conseguenza di particolari procedure per la loro quantificazione e liquidazione.

**Avv. Maurizio Villani**  
**Avv. Lucia Morciano**

## Tutela cautelare

La tutela cautelare salvaguarda il ricorrente, nelle more del giudizio, dagli effetti pregiudizievoli degli atti tributari (provvedimento impositivo o sentenza) che, in quanto atti immediatamente esecutivi, legittimano comunque l'ente creditore alla riscossione delle somme pretese, in mancanza di apposita sospensione. La tutela cautelare, tuttavia, può essere richiesta a fronte di una potenziale fondatezza del ricorso e di un verosimile danno, grave e irreparabile, sulla base di una valutazione di carattere sommario. Da quanto sopra, si evidenzia, dunque, come il

contribuente non deve limitarsi a chiedere la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata, ma deve anche chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto originario, per evitare che l'Ufficio iscriva a ruolo o continui a richiedere il pagamento dell'originaria iscrizione a ruolo del terzo, ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973. La proposizione della domanda cautelare dà luogo ad una sorta di procedimento incidentale che si innesta nell'ambito del processo relativo all'atto che è oggetto di sospensione. (Fonte <https://www.giustiziatributaria.gov.it/>)