



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI ROMA

SEZIONE 6

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                 |                 |                              |
|--------------------------|-----------------|-----------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>CAPOZZI</u>  | <u>RAFFAELE</u> | <u>Presidente e Relatore</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>BALDINI</u>  | <u>ANTONIO</u>  | <u>Giudice</u>               |
| <input type="checkbox"/> | <u>RAIMONDO</u> | <u>CARMELO</u>  | <u>Giudice</u>               |
| <input type="checkbox"/> |                 |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                 |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                 |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                 |                 |                              |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 6012/2017 depositato il 02/05/2017
  - avverso DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ALTRO 2011
  - avverso DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ALTRO 2012
  - avverso DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ALTRO 2013
- contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

**proposto dal ricorrente:**  
DI MARTINO GIUSEPPE  
VIA CITTADELLA 22 00191 ROMA RM

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 6012/2017

UDIENZA DEL

15/01/2018 ore 11:00

N°  
2138/6/18

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

26/1/18  
Il Segretario

*A*

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. DI MARTINO Giuseppe impugna innanzi a questa Commissione il silenzio rigetto serbato dall'Agenzia delle entrate nei confronti di una sua istanza, inviata a mezzo raccomandata il 30 gennaio 2015, con la quale aveva chiesto la restituzione delle maggiori imposte sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali pagate su compensi assimilati ai redditi di lavoro dipendente e soggetti a tassazione separata, da lui ricevuti per il 2011, il 2012 ed il 2013.

2. Ha fatto presente che negli anni 2011, 2012 e 2013 aveva svolto attività di giudice tributario, per il quale aveva percepito un compenso assimilato al reddito di lavoro dipendente e composto di due distinti elementi, uno fisso, erogato mensilmente dall'amministrazione ed uno variabile, legato al numero delle sentenze, che lo avevano visto partecipe del collegio giudicante, erogato in modo non continuativo, ma a specifiche cadenze infra annuali; e così nel mese di settembre riceveva i compensi variabili in funzione delle sentenze depositate nel primo semestre dell'anno; nel mese di dicembre riceveva i compensi maturati per le sentenze depositate nel periodo luglio-settembre di quell'anno; nell'anno successivo, di solito entro il 31 maggio, riceveva i compensi variabili per le sentenze depositate nel periodo ottobre-dicembre dell'anno precedente.

A tale ultima parte dei compensi avrebbe dovuto applicarsi il più favorevole regime della tassazione separata, di cui all'art. 17 comma primo lettera b) del d.P.R. n. 917 del 1986.

Per superare detto regime era stata introdotta, con l'art. 39 comma quinto del d.l. n. 98 del 2011, convertito nella legge n. 111 del 2011, una specifica norma d'interpretazione autentica, riferita ai soli giudici tributari, con la quale era stata estesa la tassazione ordinaria a tutti i compensi ad essi erogati entro il periodo d'imposta successivo a quello di riferimento, si che, in applicazione di detta norma, i compensi corrisposti al ricorrente dal 2011 al 2013 erano stati assoggettati tutti a tassazione ordinaria, a prescindere dalla loro riferibilità al periodo d'imposta d'erogazione od a periodi d'imposta precedenti.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 142 del 2014, aveva tuttavia dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 39 comma quinto del citato d.l. n. 98 del 2011, ritenendo detta disciplina discriminatoria rispetto a quella vigente per altre categorie di soggetti beneficiari di compensi variabili.

3. Ha pertanto proceduto al calcolo degli emolumenti a lui corrisposti per gli anni 2011, 2012 e 2013, riferiti alle annualità precedenti, limitatamente agli

emolumenti in concreto a lui pervenuti dopo il 12 gennaio degli anni successivi, chiedendo il rimborso della differenza fra quanto gli era stato trattenuto, su detti emolumenti, a titolo di tassazione piena e quanto avrebbe dovuto correttamente essergli trattenuto a titolo di tassazione separata.

4. L'Agenzia delle entrate, direzione provinciale I di Roma, ufficio legale, si è costituita in giudizio con controdeduzioni presentate il 23 ottobre 2017, con le quali ha chiesto il rigetto dell'avverso ricorso siccome infondato.

Ha fatto presente che la sentenza della Corte Costituzionale n. 142 del 2014, con la quale era stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 39 comma quinto del d.l. n. 98 del 2011, aveva avuto il solo effetto di rendere nuovamente applicabile ai compensi da erogare ai giudici tributari il regime tributario proprio degli emolumenti arretrati, sì che sarebbe stato necessario valutare, sulla base delle regole ordinarie, se in concreto ricorressero le condizioni per assoggettare i compensi in esame a tassazione separata.

Occorreva quindi esaminare in concreto le cause del ritardo nella corresponsione degli emolumenti e, qualora detto ritardo, come nella specie in esame, fosse imputabile ai tempi fisiologici richiesti dalle modalità di determinazione ed erogazione degli emolumenti, occorreva applicare ad essi il regime di tassazione ordinaria.

Come evidenziato dalla nota della direzione centrale normativa del 14 novembre 2014, emessa in risposta ad un'istanza d'interpello formulata dal mef, il pagamento degli emolumenti variabili relativi al quarto trimestre (ottobre-dicembre) poteva avvenire solo dopo la fine dell'anno solare, solo allora essendo determinabile l'importo di detti emolumenti; era pertanto fisiologico ed inevitabile che il pagamento di detti emolumenti avvenisse nel periodo d'imposta successivo a quello di riferimento, ovvero dopo il 12 gennaio dell'anno successivo, con la conseguenza che anche detto pagamento era da ritenere assoggettato al regime di tassazione ordinaria, non avendo alcuna rilevanza il giorno od il mese dell'anno successivo in cui il pagamento degli emolumenti veniva effettuato, cumulandosi essi con i redditi del successivo periodo d'imposta nel quale venivano erogati.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Va preliminarmente ritenuta la piena compatibilità di questo collegio a trattare la presente controversia, sebbene il ricorrente sia giudice di questa stessa commissione tributaria provinciale e sebbene la controversia abbia ad oggetto il rimborso di imposte trattenute su compensi versati al ricorrente per sentenze da lui emesse quale giudice di questa medesima ctp.

2. Non è invero ravvisabile alcun motivo di astensione ex artt. 6 primo comma d.lgs. n. 546 del 1992 e 51 cod. proc. civ., in quanto la controversia sottoposta all'esame del collegio è di natura giuridica e non fattuale, siccome legata all'interpretazione di una norma di legge, destinata per sua natura a regolare una serie indeterminata di identiche situazioni soggettive, non legate ad un **determinato luogo, né riferibili a specifiche situazioni personali.**

3. Fatta tale premessa e passando al merito della controversia, ritiene il collegio che il ricorso proposto da DI MARTINO Giuseppe è fondato e meritevole di accoglimento.

4. La questione concerne la corretta interpretazione dell'art. 51 comma primo del d.P.R. n. 917 del 1986, recante il testo unico delle imposte sui redditi.

Ai sensi della norma da ultimo citata il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, riferibili al rapporto di lavoro; **ed è specificato che si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme ed i valori in genere corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello al quale le somme ed i valori in genere si riferiscono.**

E' stato in tal modo adottato il c.d. criterio di cassa allargato, essendo stato indicato il 12 gennaio come termine ultimativo entro il quale un emolumento, pur materialmente erogato l'anno successivo, può essere considerato come facente parte del periodo d'imposta precedente.

La norma di cui sopra va esaminata in stretta correlazione con quella di cui all'art. 17 comma primo del medesimo d.P.R. n. 917 del 1986, alla stregua della quale, **in presenza di emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, trova applicazione il più favorevole regime della tassazione separata, che evita di applicare a detti redditi, percepiti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, il più gravoso sistema della progressività delle aliquote.**

5. L'art. 39 quinto comma del d.l. n. 98 del 2011, convertito nella legge n. n. 111 del 2011, con norma d'interpretazione autentica, aveva stabilito che i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie entro il periodo d'imposta successivo a quello di riferimento concorresse a formare il reddito imponibile, ai sensi dell'art. 11 del citato d.P.R. n. 917 del 1986; in tal modo era stato stabilito **che detti compensi concorressero a formare il reddito complessivo dell'anno di**



concreta loro percezione, pur se erogati nel corso dell'anno successivo a quello in cui era stata svolta l'attività lavorativa, che aveva dato luogo ad essi; ed era stato altresì stabilito che detti compensi venissero assoggettati a tassazione ordinaria, con applicazione delle note aliquote complessive per scaglione.

6. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 142 del 2014, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma di legge da ultimo citata, avendo in essa ravvisato un'ingiustificata disparità fra il trattamento tributario dei compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie e quello normalmente previsto per le altre categorie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendenti.

7. Secondo l'Agenzia resistente, una volta caducata da parte della Corte Costituzionale la norma di legge da ultimo citata, permaneva in capo all'amministrazione finanziaria il potere di valutare se, in base alle regole interpretative ordinarie, ricorressero in concreto le condizioni che legittimassero l'assoggettamento a tassazione separata di detti compensi corrisposti ai giudici delle commissioni tributarie nell'anno successivo a quello in cui era stato svolto il lavoro, che aveva dato origine a detti compensi.

8. L'Agenzia resistente ha dato al quesito una risposta negativa e, valorizzando quanto ritenuto dalla direzione centrale normativa con nota n. 145814 del 14 novembre 2014, ha sostenuto che il pagamento degli emolumenti variabili relativi al quarto trimestre (ottobre-dicembre) erano determinabili solo dopo la fine dell'anno solare, sì che era da ritenere fisiologico ed inevitabile che detto pagamento avvenisse nel periodo d'imposta successivo a quello di riferimento, ovvero dopo il 12 gennaio dell'anno successivo, con la conseguenza che anche detto pagamento era da ritenere assoggettato al regime di tassazione ordinaria, non avendo alcuna rilevanza il giorno od il mese dell'anno successivo in cui il pagamento degli emolumenti avveniva, cumulandosi essi con i redditi del successivo periodo d'imposta ed assoggettabili, come questi ultimi, al regime della tassazione ordinaria.

9. Non si condivide quanto sostenuto al riguardo dall'Agenzia delle entrate resistente, peraltro sulla scorta di una circolare interna, la quale, pur se autorevole, rimane pur sempre un atto amministrativo, derogabile come tale dal giudice nella presente sede contenziosa.

Il carattere di fisiologicità, dedotto con riferimento ai ritardi nella corresponsione degli emolumenti dovuti al ricorrente per gli anni d'imposta 2011, 2012 e 2013, limitatamente peraltro agli emolumenti riferiti alle sentenze depositate fra l'ottobre

ed il dicembre degli anni precedenti, non può rivestire carattere giuridicamente rilevante ai fini della non applicazione del criterio della tassazione separata.

10. Invero il legislatore, facendo ricadere tutti i compensi, di cui all'art. 17 primo comma lettera b) del t.u.i.r., nel regime di tassazione separata, nulla ha specificato in ordine a quali potessero essere le cause di ritardo, non attribuendo quindi al criterio del ritardo fisiologico, elaborato dall'amministrazione finanziaria, alcuna rilevanza per farlo assurgere al rango di causa di esclusione del regime di tassazione separata.

E' al contrario chiara la volontà del legislatore di ricomprendere nel regime di applicazione dell'aliquota media tutti indistintamente i compensi versati in ritardo, includendo, in detta ampia accezione di ritardo, il ritardo riconducibile ad "altre cause indipendenti dalla volontà delle parti"; ed è da ritenere che rientri in tale ultimo novero quello riscontrabile nella specie esaminata.

11. D'altra parte è noto il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr., in termini, Cass, sentenza n. 18067 del 2002), secondo cui la disciplina della tassazione separata, di cui all'art. 16 del t.u.i.r., trova applicazione in relazione a tutti gli emolumenti arretrati, senza che incida in alcun modo la causa del ritardo.

12. Da quanto sopra consegue l'accoglimento del ricorso in esame, con condanna dell'Agenzia delle entrate resistente al pagamento delle spese processuali, quantificate come in dispositivo.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia resistente al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese processuali, quantificate in complessivi € 500,00, oltre agli accessori di legge.

Così deciso il 15 gennaio 2018.

**IL PRESIDENTE ESTENSORE**

