

Risposta n. 483

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212. Trattamento fiscale dei compensi spettanti ai giudici tributari -articolo 50, comma 1, lett. f) del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, quale giudice tributario, nel 2019 e negli anni precedenti, ha ricevuto i compensi 'variabili', previsti dal decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 545, per l'attività di giudice tributario. Tali compensi sono stati erogati dopo il 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione, con la decurtazione delle ritenute fiscali relative alla tassazione ordinaria.

In particolare, secondo quanto previsto dall'art 13 del decreto legislativo n. 545 del 1992, ai componenti delle commissioni tributarie spetta un "*compenso aggiuntivo*", determinato sulla base di apposito decreto ministeriale, "*per ogni ricorso definito, secondo criteri uniformi. Il compenso è liquidato in relazione a ogni provvedimento emesso.*

L'*Istante*, inoltre, fa presente che in base al decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 e al decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, è previsto che il 75 per cento del Contributo

unificato dovuto per le controversie tributarie riscosso, sia distribuito come incentivo ai Giudici Tributari (di seguito "*Compenso CUT*") e il restante 25 per cento al personale amministrativo delle Commissioni Tributarie 'virtuose'. Il 50 per cento del 75 per cento viene erogato a pioggia a tutti i giudici tributari "*come incremento del compenso variabile del proprio stipendio*" e il rimanente 25 per cento "*ai soli Giudici Tributari presso le Commissioni Tributarie 'virtuose', individuate dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*".

L'*Istante* rileva che mentre il compenso 'fisso' è erogato sulla base di ruoli di spesa fissi e, di regola, è versato mensilmente, la "*quota variabile, compresi i compensi che fanno parte del gettito del CUT, è erogata con ritardi anche di diversi anni, derivanti da vari fattori*". In particolare, l'*Istante* fa presente che relativamente:

- ai *Compensi variabili*, ha "*ricevuto, nel mese di maggio del 2019, i compensi "variabili" relativi alla seconda parte dell'attività del 2018 (e così anche per gli anni precedenti per cui la seconda parte dei compensi variabili relativi all'anno precedente è stata erogata dopo molti mesi rispetto alla prestazione spesso al limite del secondo anno successivo)*";
- ai *Compensi CUT* ha ricevuto, nel mese di dicembre 2018 i compensi relativi al 2016 e nel dicembre 2017 i compensi relativi al 2014 e 2015.

Tali compensi sono stati assoggettati a tassazione ordinaria, "*nonostante il grave ritardo nella loro erogazione*" e, solo per i *Compensi CUT* relativi al 2014, il MEF, nel riconoscere successivamente l'applicabilità della tassazione separata, ha rimborsato la maggiore imposta derivante dalla erronea applicazione della tassazione ordinaria.

Al riguardo, l'*Istante* fa presente che l'articolo 39, comma 5, del decreto legge n. 98 del 2011, che aveva allargato a un anno, per la sola categoria dei Giudici Tributari, l'intervallo temporale tra il titolo giuridico della competenza e la sua effettiva qualificazione ai fini fiscali, è stata dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 142 del 2014. Anche alla luce di tale sentenza, l'*Istante* chiede conferma se ai compensi in esame possa applicarsi il regime di tassazione separata e,

più precisamente, chiede quale sia la tassazione:

- dei *Compensi variabili* percepiti ai sensi dell'articolo 13 del citato d.lgs. n. 545 del 1992, dopo il 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione;
- dei *Compensi CUT* percepiti:
 - a dicembre 2018, in relazione ai compensi collegati al CUT 2016;
 - a dicembre 2017, in relazione ai compensi collegati al CUT 2014 e 2015,vale a dire anche dopo due, tre o più anni e, comunque, dopo il 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, sulla base della citata sentenza della Corte Costituzionale (che avrebbe riconosciuto l'applicazione ai compensi in esame della tassazione separata) possa applicarsi al suo caso il regime di tassazione separata in quanto "ai fini dell'applicazione di tale modalità di tassazione, non rileva che per certe procedure occorrono certi tempi tecnici e non interessa neppure di chi sia la colpa del ritardo nella erogazione dei compensi, mentre la regola da applicare è quella che non deve essere penalizzato il contribuente, il quale, se riceve il pagamento in ritardo, deve vedere quel pagamento quanto meno assoggettato a tassazione separata, senza aggravio di addizionali".

In altri termini, ai fini dell'applicazione dell'istituto della tassazione separata, occorre aver riguardo al solo ritardo come fatto oggettivo che determina il diritto del contribuente di ottenere la tassazione separata.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. *f)* del TUIR, i "*compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie*" sono qualificati redditi assimilati a quelli di

lavoro dipendente e, ai sensi dell'art. 52 del TUIR, sono determinati con le medesime regole applicabili ai redditi di lavoro dipendente.

Questi ultimi redditi, come noto, sono costituiti da tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, compresi quelli corrisposti entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo di imposta successivo a quello di riferimento (c.d. principio di "*cassa allargata*").

I compensi corrisposti dopo il 12 gennaio sono, invece, imputati all'anno stesso in cui sono percepiti (c.d. principio di "*cassa*").

Con riferimento alle modalità di tassazione di tali redditi, è prevista l'applicazione della tassazione separata al verificarsi di specifiche condizioni. Nell'ipotesi in cui vengano erogati emolumenti arretrati, riferiti ad anni precedenti, trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *b*) del TUIR, secondo cui è applicabile la tassazione separata nel caso di erogazione di "*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'art. 50 e al comma 2 dell'art. 49*".

In particolare, come chiarito con la circolare n. 23 del 5 febbraio 1997, le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini della tassazione separata sono di due tipi:

a) quelle di "carattere giuridico" che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di provvedimenti 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;

b) quelle consistenti in "oggettive situazioni di fatto", che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta.

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 (cfr. circolare n. 23 del 1997, circ. n. 55/E del 2001, par. 5.1, ris. n. 379/E del 2002).

Qualora ricorra una delle cause giuridiche, individuate dall'articolo 17, comma 1, lettera *b*), non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione per valutare se detto ritardo possa essere considerato "fisiologico" rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

La predetta indagine va, invece, sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto.

Ciò considerato, con la sentenza n. 142 del 28 maggio 2014, la Corte Costituzionale non è intervenuta sui sopra richiamati principi in tema di tassazione separata ma ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 5 dell'art. 39 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 - convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 - nella parte in cui disponeva 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 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.*

In altri termini, tale disposizione stabiliva che tali compensi erano soggetti alla tassazione ordinaria anche se corrisposti dopo il 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento.

Nella citata Sentenza, la Corte Costituzionale, nel rimuovere la disposizione dall'ordinamento ha confermato i principi che ispirano la tassazione separata sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati. In particolare, la Corte ha ricordato come la regola generale dell'imposizione di detti redditi è *"quella di cassa, ricavabile dall'art. 7 del TUIR, secondo cui ad ogni anno solare (...) corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma. Su quest'ultima si innesta il principio della "cassa allargata", il quale trova*

fondamento nell'art. 51 (già art. 48), comma 1, del TUIR. Esso consiste nella parificazione, ai fini impositivi, dei compensi di lavoro dipendente ed assimilati erogati entro il 12 gennaio dell'esercizio successivo a quelli erogati nel precedente. In buona sostanza, sulla base di detto principio, vengono attratte nel reddito annuale le somme percepite entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

Al contrario, 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, del 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 oneroso per il contribuente".

Secondo l'interpretazione che ne ha dato il Ministero dell'economia e delle finanze (in particolare, a partire dalla circolare n. 23/E del 5 febbraio 1997), la norma in oggetto, come modificata dall'art. 3, comma 82, della legge n. 549 del 1995, 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.

Di converso, conclude la suddetta 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, pertanto, determinati tempi tecnici per essere condotte 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 e alla tipologia dei «provvedimenti emessi» (art. 13 del d.lgs. n. 545 del 1992)".

Alla luce di quanto affermato dalla Corte Costituzionale, in linea con i principi generali in materia di tassazione separata e con i documenti di prassi citati, si ritiene che qualora i compensi siano erogati in periodi d'imposta successivi a quello di maturazione, con periodicità costante, tale da considerarsi fisiologica, agli stessi risultano applicabili le ordinarie modalità di tassazione.

In altri termini, i compensi maturati in precedenti periodi di imposta ed erogati nei tempi ordinariamente necessari per l'espletamento della procedura di liquidazione - tempi che determinerebbero l'erogazione delle somme ad intervalli regolari - devono essere assoggettati a tassazione ordinaria.

In tal caso, infatti, l'applicazione della tassazione, secondo le ordinarie aliquote per scaglioni, non altera la capacità contributiva dei percettori, in quanto il reddito annuale risulterà costante, nonostante la componente variabile sia maturata in anni precedenti a quello di erogazione.

Resta fermo, quanto già chiarito con la risoluzione n. 151/E del 2017, nella parte in cui è stato precisato che, qualora nel medesimo periodo d'imposta siano erogati, eccezionalmente, emolumenti arretrati relativi a più anni, in quanto, ad esempio, la semplificazione delle procedure ha comportato una accelerazione dei pagamenti, si può assumere, che il maggior ritardo nella erogazione delle somme relative agli anni più risalenti sia dovuto a cause non fisiologiche, tali da giustificare l'assoggettamento delle stesse alla tassazione separata.

Nel caso di specie, dunque, occorre verificare quale sia il tempo necessario per la liquidazione e l'erogazione dei compensi di cui trattasi ovvero:

- dei *Compensi variabili* disciplinati dal decreto legislativo n. 545 del 1992, in relazione ai quali l'*Istante* riferisce di aver percepito a "*maggio 2019*" quelli relativi alla "*seconda parte dell'attività del 2018*";

- dei *Compensi CUT* collegati alla riscossione del contributo unificato dovuto per le controversie tributarie disciplinati dal decreto legge n. 98 del 2011 e dal decreto legge n. 16 del 2012, in relazione ai quali l'*Istante* riferisce di aver percepito a "

dicembre 2018" quelli relativi al "2016" e a "*dicembre 2017*" quelli relativi al "2014" e "2015".

Al riguardo, sulla base di quanto rappresentato, si ritiene che sia la liquidazione dei *Compensi variabili*, relativi al periodo d'imposta 2018, erogati nel 2019, che quella dei *Compensi CUT*, relativi ai periodi di imposta 2015 e 2016, erogati rispettivamente nel 2017 e 2018, avviene ad intervalli regolari ovvero nei tempi ordinariamente necessari per l'espletamento delle relative procedure di liquidazione.

Pertanto, salvo verifiche di fatto non esperibili in sede di interpello, si ritiene che detti emolumenti siano da assoggettare al regime della tassazione ordinaria.

Diversamente, in relazione ai *Compensi CUT* relativi al periodo d'imposta 2014 erogati nel 2017, è corretta l'applicazione del regime della tassazione separata, in quanto il ritardo appare imputabile a cause non fisiologiche.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)