

Risposta n. 483

OGGETTO: Trattamento fiscale dei compensi spettanti ai giudici tributari - articolo 50, comma 1, lettera *f*) del TUIR - Rettifica precedente risposta n. 483 pubblicata in data 13/11/2019

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

L'*Istante*, 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.

Nello specifico, secondo quanto previsto dall'articolo 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*”. Inoltre, occorre considerare 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 riscosso per le controversie tributarie 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”*;

- il compenso ‘fisso’ è erogato sulla base di ruoli di spesa fissi e, di regola, è versato mensilmente, mentre 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”*.

Nel caso di specie, l’Istante fa presente che relativamente:

- ai *“compensi aggiuntivi”*, 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 erogati dopo il 12 gennaio dell’anno successivo a quello di maturazione, con la decurtazione delle ritenute fiscali relative alla tassazione ordinaria. In particolare, l’Istante evidenzia che sono stati assoggettati a tassazione ordinaria, *“nonostante il grave ritardo nella loro erogazione”* e, solo per i *“compensi CUT”* relativi al 2014, il sostituto (Direzione della Giustizia Tributaria del Ministero dell’Economia e delle Finanze), nel riconoscere successivamente l’applicabilità della tassazione separata, ha rimborsato la maggiore imposta derivante dalla erronea applicazione della tassazione ordinaria.

Pertanto, chiede conferma del corretto operato del sostituto anche in considerazione della sentenza della Corte Costituzionale n. 142 del 2014 con la quale è stato dichiarato illegittimo l’articolo 39, comma 5, del decreto legge n. 98 del 2011, e, più precisamente, chiede quale sia la tassazione:

- dei “*compensi aggiuntivi*” 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 occorranza 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

Con la risposta n. 483 pubblicata il 13 novembre 2019, la Scrivente ha fornito chiarimenti in merito all’applicazione dell’istituto della tassazione separata, con riferimento sia alla liquidazione dei “*Compensi aggiuntivi*”, relativi al periodo d’imposta 2018, erogati nel 2019, che a quella dei “*Compensi CUT*”, relativi ai periodi di imposta 2015 e 2016, erogati rispettivamente nel 2017 e 2018.

In particolare, è stato chiarito che 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 allargato"). 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 al 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, 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.

Al riguardo, ad integrazione della risposta già resa, si precisa che successivamente, la Corte di cassazione, con le sentenze nn. 3578, 3579, 3580, 3581, 3582, 3583, 3584 e 3585, emesse in esito ad un'udienza tematica e depositate il 13 febbraio 2020, si è pronunciata sul trattamento fiscale del “*compenso aggiuntivo*” spettante ai giudici tributari in base all'articolo 13 del d.lgs. n. 545 del 1992, corrisposto in relazione al numero dei ricorsi definiti ed erogato con cadenza all'incirca trimestrale (per cui accade che il compenso relativo all'ultimo trimestre dell'anno sia necessariamente corrisposto nell'anno successivo).

I giudici di legittimità, nel disattendere la tesi dei contribuenti secondo cui sarebbero in ogni caso da assoggettare a tassazione separata tutti gli emolumenti corrisposti oltre la data del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, hanno chiarito che “*In base all'attuale formulazione della norma [art. 17 TUIR, nella vecchia formulazione, art. 16, n.d.r.], (...), è evidente (...) che - escluse le ipotesi (estranee alla presente 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 del precedente art. 16 cit.), occorrendo invece, a tal 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*”, per cui “*ove la liquidazione*

e la corresponsione di un certo emolumento, in quanto soggetto a determinate procedure, implicino necessariamente un disallineamento cronologico rispetto al dato 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”.

Peraltro, come evidenziato dalla Cassazione, il predetto principio non è stato sconfessato dalla citata sentenza n. 142 del 2014 della Corte Costituzionale, la quale *“pur confermando l’assoggettabilità dei compensi dei giudici al regime della tassazione separata (art. 17 TUIR, comma 1), (...) non ha, però, disconosciuto l’interpretazione fornita dal Ministero dell’economia e della finanze (a partire dalla circolare 5 febbraio 1997, n. 23/E 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)”*.

Fatte queste premesse, la Suprema Corte ha, quindi, affermato il principio di diritto secondo cui *“in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti nell’anno successivo a quello di riferimento, non sono ricompresi tra i redditi arretrati assoggettati a tassazione separata, (...), gli emolumenti per i quali il ritardo nella loro corresponsione, nell’anno successivo a quello di riferimento, sia fisiologico alla natura del rapporto dal quale derivano, e cioè sia la necessaria conseguenza dell’espletamento di particolari procedure per la loro quantificazione ed effettiva liquidazione”*.

La Cassazione ha però ritenuto necessario dare concreta attuazione, nel caso sottoposto al suo esame, alla nozione astratta di *“ritardo fisiologico”*, definendola in forma oggettiva, attraverso l’individuazione di un termine oltre il quale i *“compensi aggiuntivi”* relativi al quarto trimestre debbano essere assoggettati a tassazione separata, ossia dei tempi tecnici mediamente occorrenti per la loro erogazione.

In particolare, la Suprema Corte ha rilevato l'assenza - sia nell'articolo 13 del d.lgs. n. 545 del 1992, che nei documenti di prassi - di un termine finale di pagamento dei predetti *“Compensi aggiuntivi”* e ha, quindi, colmato tale lacuna in via surrogatoria.

Tale intervento surrogatorio, come gli stessi giudici hanno evidenziato, *“trova la sua legittimazione nell'art. 1183 c.c. e art. 97 Cost. [...] 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 ritardo della P.A. (C. Stato, sez. 5, 12/11/1992, n. 1277)”*.

Con specifico riferimento ai compensi corrisposti per l'attività svolta nel quarto trimestre (periodo 1° ottobre/31 dicembre), i giudici di legittimità hanno osservato che il termine di effettiva percezione dei compensi è necessariamente spostato nell'anno successivo a quello di maturazione ed hanno, quindi, ritenuto che *“un termine possa ragionevolmente individuarsi, in aggiunta a quello fissato come iniziale dalla suddetta Direttiva (dopo il 15 gennaio) [direttiva del Ministero delle Finanze 20 giugno 2005, n. 3961613; n.d.r.] in quello di 120 giorni”, parametrato con quello “previsto, dopo la novella del 2000 (art. 147 della legge n. 388 del 2000), dall'art. 14 del decreto legge 31 dicembre 1996 n. 66914 (in tema di esecuzione forzata nei confronti delle pubbliche amministrazioni)”*.

In altri termini, la *“fisiologicità”* del ritardo nella corresponsione dei *“compensi aggiuntivi”* relativi al quarto trimestre, che comporta l'applicazione

del regime di tassazione ordinaria, andrà verificata tenendo conto del termine finale, che si individua aggiungendo 120 giorni alla data del 15 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento.

Tenuto conto delle conclusioni a cui è pervenuta la Corte di Cassazione con specifico riferimento ai “*compensi aggiuntivi*”, la Scrivente ha ritenuto opportuno interessare la struttura amministrativa competente nella attribuzione dei predetti compensi, i.e. la Direzione della Giustizia Tributaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze (con le note prot. R.U. n. 114612 del 6 marzo 2020 e prot. R.U. n. 258503 del 9 luglio 2020) e da ultimo l'Avvocatura Generale dello Stato (con nota prot. R.U. n.258097 del 9 luglio 2020), al fine di acquisire gli elementi informativi necessari alle valutazioni di competenza in merito alla applicabilità alla fattispecie rappresentata nel presente interpello.

In particolare, stante l'orientamento espresso nelle predette pronunce di legittimità in merito ai “*compensi aggiuntivi*”, è stato acquisito dall'Avvocatura Generale dello Stato un parere (con nota prot. R.U. 281465 del 5 agosto 2020) circa l'estensibilità dei principi ivi affermati anche ai “*compensi CUT*” di cui all'articolo 12, comma 3-*ter*, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

La predetta norma prevede che le maggiori entrate del contributo unificato, nell'ambito del processo tributario, siano iscritte in bilancio per essere destinate, per metà, all'incentivazione del personale giudicante ed amministrativo degli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie che hanno contribuito alla riduzione dell'arretrato e, per la restante metà, all'incremento della quota variabile del compenso dei giudici tributari.

Trattandosi di emolumenti che vengono percepiti di regola negli anni di imposta successivi a quello della effettiva maturazione, il dubbio interpretativo concerne la loro assoggettabilità a tassazione con le modalità ordinarie o con quelle del regime di tassazione separata.

In merito, l'Organo legale ha affermato che il principio di diritto, secondo cui “*non sono ricompresi tra i redditi arretrati assoggettabili a tassazione*

separata, ai sensi del D.P.R. 21 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 alla natura del rapporto dal quale derivano", va esteso anche ai "compensi CUT", in ragione della sua ampia latitudine.

Da ciò discende, secondo l'Avvocatura, che, a fronte della maturazione dei "compensi CUT" in un determinato anno X, "l'eventuale erogazione "nell'anno successivo a quello di riferimento", ossia nell'anno $X + 1$, non può per ciò solo beneficiare del regime di tassazione separata".

Come rilevato dallo stesso Organo legale, "essendosi evidenziato che, per la loro stessa natura, i "compensi CUT" non possono essere corrisposti prima della fine del periodo di imposta al quale si riferiscono (vale a dire entro il 12 gennaio dell'anno successivo a quello in cui sono maturati; n.d.r.), appare chiaro che, nell'anno di imposta successivo (ossia nell'anno $X + 1$), essi, a ben vedere, non possono ancora definirsi emolumenti arretrati".

Con particolare riferimento al "lasso temporale" entro cui il ritardo nell'erogazione dei "compensi CUT" permane fisiologico, secondo il parere dell'Avvocatura, occorre continuare a fare riferimento al principio generale di annualità dell'obbligazione tributaria, per cui il ritardo può dirsi fisiologico (dando quindi luogo all'applicazione della tassazione ordinaria) se la corresponsione avviene nell'intero anno successivo a quello di riferimento o maturazione, ossia per tutto l'anno $X + 1$ rispetto a quello di maturazione dei compensi.

Infatti, secondo l'Avvocatura, "la condizione di ritardo fisiologico, sussistente in caso di corresponsione dei "compensi CUT" nell'anno successivo a quello di riferimento, in ossequio a quanto statuito dalla normativa tributaria, deve reputarsi tale dal 1° gennaio al 31 dicembre del medesimo anno $X + 1$, non potendosi frazionare il periodo d'imposta ordinariamente annuale in mancanza di specifiche deroghe normative".

E' stato così escluso che, per il compenso CUT, possa essere mutuato il termine di 120 giorni che la Cassazione, pronunciandosi con le sentenze del 13

febbraio 2020 sulla diversa fattispecie del compenso aggiuntivo, ha individuato in via surrogatoria ritenendolo applicabile all'interno del periodo d'imposta, venendo di fatto a derogare al generale principio dell'ordinamento tributario di annualità del periodo d'imposta. L'esclusione è stata motivata dall'Avvocatura anche in quanto *“in primo luogo, ..., lo stesso Giudice di legittimità ha chiarito di essere intervenuto, in quel caso, con un "intervento surrogatorio [...] che trova la sua legittimazione nell'art. 1183 c.c. ". Tale avvertenza preliminare induce a dubitare che la valutazione giudiziale espressa in quell'ipotesi possa essere estesa a fattispecie diverse”* e *“In secondo luogo, le due fattispecie [compenso aggiuntivo e compenso CUT; n.d.r.] non appaiono integralmente sovrapponibili”*.

In conclusione, l'Organo legale ritiene che *“i menzionati “compensi CUT”, da erogare al personale togato e amministrativo della giustizia tributaria, debbano essere assoggettati al regime di tassazione ordinaria, ove corrisposti entro l'anno di imposta successivo a quello di riferimento (anno X + 1, ...), dovendosi in tal caso applicare la nozione di ritardo fisiologico accolta anche dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità”*.

Per l'ipotesi di erogazione oltre il periodo di imposta successivo a quello di riferimento (e quindi, dall'anno X + 2), viceversa, reputa che *“sia corretta l'applicazione del regime di tassazione separata, di cui all'art. 17 del TUIR”*.

Tenuto conto di quanto sopra rappresentato e dei principi evidenziati dalla sopra citata giurisprudenza di legittimità con specifico riferimento ai *“Compensi aggiuntivi”*, con riferimento alla risposta resa, nel confermare che:

- 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 debba considerarsi “fisiologica” rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi (cfr. circ. 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 dal citato 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;
- indagine in ordine al ritardo va, invece, sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto;

si rileva che appare corretta la posizione interpretativa della scrivente espressa nei richiamati documenti di prassi, secondo cui non può farsi luogo a tassazione separata quando il ritardo nel pagamento debba considerarsi una conseguenza fisiologica delle modalità di liquidazione e di erogazione degli emolumenti.

Tuttavia, a parziale rettifica della risposta resa, con particolare riferimento ai “*compensi aggiuntivi*”, occorre prendere atto dell'indirizzo invalso nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui la fisiologicità del ritardo nella specifica ipotesi di corresponsione dei compensi relativi al quarto trimestre, che comporta l'applicazione del regime di tassazione ordinaria, andrà verificata tenendo conto del termine finale e surrogatorio, che si individua aggiungendo 120 giorni alla data del 15 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento.

Più precisamente, sulla base di quanto affermato dalla Corte di Cassazione, si deve ritenere che:

- se il “*compenso aggiuntivo*” relativo al quarto trimestre è stato erogato entro 120 giorni decorrenti dal 15 gennaio dell’anno successivo, è legittima l’applicazione della tassazione ordinaria;

- se il predetto “*compenso aggiuntivo*” è stato invece erogato dopo 120 giorni decorrenti dal 15 gennaio dell’anno successivo, deve ritenersi applicabile il regime della tassazione separata.

Di conseguenza, avuto riguardo al caso prospettato dall’*Istante*, ai fini dell’individuazione del corretto trattamento fiscale dei “*compensi aggiuntivi*” erogati a “*maggio 2019*” e relativi alla “*seconda parte dell’attività del 2018*”, occorrerà verificare - sulla base dei principi espressi dalla citata giurisprudenza - se i compensi afferenti all’ultimo trimestre dell’anno 2018 siano stati corrisposti entro la data del 15 maggio 2019 oppure oltre tale data: nel primo caso, si ritiene che i predetti compensi soggiacciano al regime di tassazione ordinaria mentre nella seconda ipotesi, occorrerà applicare il regime della tassazione separata di cui all’articolo 17 del TUIR.

Resta fermo che i compensi relativi ai primi tre trimestri dell’anno 2018, qualora corrisposti nell’anno 2019 successivo a quello di maturazione, vanno assoggettati a tassazione separata.

Per quanto attiene poi alla fattispecie dei “*compensi CUT*”, in adesione al parere dell’Avvocatura Generale dello Stato e a parziale rettifica della risposta resa, va preliminarmente confermata l’applicabilità del principio di diritto affermato nelle sentenze della Cassazione del 13 febbraio 2020, secondo cui l’eventuale erogazione di detti compensi nell’anno successivo a quello di maturazione non comporta automaticamente l’applicazione del regime di tassazione separata.

Al fine di verificare il lasso temporale entro cui il ritardo nell’erogazione del “*compenso CUT*” permanga fisiologico, si ritengono mutuabili le conclusioni a cui è pervenuto l’Organo legale nel proprio parere, secondo il quale:

- nel caso in cui il “*compenso CUT*”, riferito ad un anno X, sia corrisposto nel corso dell’anno X + 1, si applicherà il regime di tassazione ordinaria;

- qualora, invece, il medesimo compenso sia corrisposto oltre l'anno successivo a quello di riferimento (a partire quindi dall'anno X + 2), si applicherà il regime di tassazione separata.

Di conseguenza, nel caso di specie, con riguardo ai “*compensi CUT*” per i quali l'*Istante* riferisce di aver percepito a dicembre 2018 quelli maturati nel 2016 e a dicembre 2017 quelli maturati nel 2014 e 2015, si ritiene che l'*Istante* possa beneficiare del regime della tassazione separata di cui all'articolo 17 del TUIR, in quanto l'erogazione delle predette somme è avvenuta oltre l'anno X+1.

Quanto precede integra e rettifica la precedente risposta resa.

Si ritiene opportuno evidenziare in questa sede che l'orientamento della Suprema Corte è da circoscrivere all'ipotesi rappresentata e, conseguentemente, non fa venir meno il principio di unicità del periodo d'imposta di cui all'articolo 7, comma 1, del TUIR che costituisce una disposizione generale ai fini delle imposte sui redditi.

IL DIRETTORE CENTRALE
(Firmato digitalmente)