

2. TASSAZIONE SEPARATA

§ 2.1. Comm. trib. reg. Roma, Sez. X, 12 ottobre 2015, n. 5459, sulla riliquidazione dell'imposta in caso di tassazione separata

Il sistema della tassazione separata può dare luogo alla iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute ovvero all'eventuale rimborso, in via automatica e senza alcuna apposita istanza del contribuente ex artt. 37 e 38 del d.p.r. n. 600/1973

TESTO SENTENZA

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tempestivo ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale del Lazio, il signor S.T. ha impugnato la cartella di pagamento n. [...], emessa ai sensi dell'art. 36/bis d.p.r. n. 600 del 1973, relativa agli anni d'imposta 2007 e 2008 per la somma complessiva pari ad € 16.603,62.

La predetta Commissione tributaria, con la sentenza impugnata, dichiarava la cessazione della materia del contendere in relazione al recupero di somme richieste a titolo di tassazione separata per l'anno 2007, nel frattempo oggetto di sgravio da parte dell'Ufficio; per la restante parte relativa alle altre voci richieste in cartella non interessate dal provvedimento di sgravio, respingeva il ricorso, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria ben poteva procedere, successivamente allo sgravio parziale, ad una nuova riliquidazione con un nuovo avviso di accertamento per le somme residue, ma qualora non avesse esercitato tale facoltà restava fermo l'accertamento già effettuato; peraltro, in relazione a detti importi, il ricorrente non ha formulato alcuna censura.

Con atto notificato il 10 ottobre 2014 l'interessato ha proposto appello avverso la succitata sentenza, deducendo:

1. violazione degli artt. 36-bis d.p.r. n. 600 del 1973; della legge n. 241 del 1990; dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000; dell'art. 25 d.p.r. n. 602 del 1973. Omessa pronuncia; violazione dell'art 112 c.p.c.; insufficiente e contraddittoria motivazione; violazione dell'art 32 del d. lgs. n. 546 del 1992.

Assume l'interessato che, contrariamente a quanto affermato dai Giudici di prime cure, già con il ricorso introduttivo era stata dedotta l'omessa comunicazione di irregolarità prima della notifica della cartella di pagamento come pure era stato cen-

surato il difetto di motivazione per mancata allegazione alla cartella del Mod. 770;

2. violazione e falsa applicazione degli artt. 17, 19 del TUIR e 53 Cost., nonché dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000. Omessa pronuncia: violazione dell'art 112 c.p.c., non avendo l'Ufficio proceduto automaticamente al rimborso delle somme versate in eccesso per effetto delle trattenute operate dal datore di lavoro, ai sensi del citato art. 19.

Con atto depositato in data 23 dicembre 2014 si è costituita l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Roma – concludendo per il rigetto dell'appello.

Anche Equitalia Sud S.p.A. si è costituita con atto depositato in data 25 maggio 2015, chiedendo il rigetto dell'appello, nonché che venga dichiarata la carenza di legittimazione passiva dell'Agente alla riscossione per quanto attiene al merito dell'appello.

All'Udienza del 16 settembre 2015 la causa è stata trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello merita accoglimento.

Come dedotto dall'appellante ed ampiamente illustrato in sede di discussione orale della causa il *petitum* della controversia attiene sia alla mancata comunicazione di irregolarità prima della notifica della cartella di pagamento sia al mancato rimborso, dedotto nel secondo motivo del ricorso di primo grado, delle somme versate dal datore di lavoro in relazione a redditi assoggettati a tassazione separata, percepiti nel corso del periodo d'imposta 2007; motivo non delibato dai primi Giudici.

Il primo motivo è fondato.

Invero, la Corte di cassazione (cfr. sent. n. 11000 del 2014) in tema di riscossione delle imposte ha affermato che l'art. 1, comma 412, della legge 30.12.2004, n. 311 obbliga l'Agenzia delle Entrate, in esecuzione di quanto sancito dall'art. 6, co. 5, della legge n. 212 del 2000, a comunicare al contribuente l'esito dell'attività di liquidazione, effettuata ai sensi dell'art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata, conseguentemente l'omissione di detta comunicazione determina la nullità del provvedimento di iscrizione a ruolo.

È palese la volontà del Legislatore che ha ritenuto rilevante lo svolgimento della fase del contraddittorio prima delle notifica della cartella di pagamento, finalizzato a giungere, attraverso una formazione proceduralizzata, ad una decisione partecipata ove il contribuente abbia potuto esercitare il proprio diritto di difesa.

È dovere dell'Ufficio, quindi, inviare una comunicazione preventiva che consenta al contribuente di conoscere il processo logico giuridico seguito per addurre alla formulazione della cartella di pagamento, costituendo detta comunica-

zione atto suscettibile di contestazione o definizione preventiva con conseguente riduzione delle sanzioni. Laddove, invece, dalla liquidazione/controllo della dichiarazione non emergano incertezze viene meno la necessità di comunicazione preventiva.

Parimenti fondato è il motivo che censura il mancato rimborso, da parte dell’Agenzia delle Entrate, delle somme versate dal datore di lavoro non soggetto a tassazione.

L’art. 19 d.p.r. n. 917 del 1986, infatti, dopo aver indicato i criteri per la tassazione separata dispone che “*Gli uffici finanziari provvedono a riliquidare l’imposta in base all’aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti*”.

Orbene, emerge da una interpretazione letterale della disposizione in questione, un obbligo dell’Amministrazione sia a procedere all’iscrizione a ruolo dei maggiori importi che dovessero risultare dovuti sia a procedere automaticamente al rimborso delle somme eventualmente versate in eccedenza.

Contrariamente a quanto sostenuto dall’Ufficio, in questo caso, non necessita la richiesta dell’interessato, prevista dagli artt. 37 e 38 d.p.r. n. 602 del 1973 in tema di versamenti di ritenute dirette e rimborso di versamenti diretti.

La diversità delle situazioni (versamento diretto o ritenuta diretta di cui agli artt. 37 e 38 d.p.r. n. 602 del 1973 e Indennità di fine rapporto di cui all’art. 19 d.p.r. n. 917 del 1986) giustifica il diverso procedimento, poiché il diritto al rimborso previsto dal più volte citato art. 19 d.p.r. n. 917 del 1986 scaturisce dall’attività degli Uffici finanziari, i quali, come dispone la norma, procedono a riliquidare l’imposta, operazione che può comportare sia una iscrizione a ruolo delle eventuali maggiori imposte dovute sia un rimborso di quelle spettanti.

L’accoglimento dei due motivi sopra esaminati comporta l’assorbimento del motivo relativo al difetto di motivazione per mancata allegazione alla cartella del Mod. 770 del datore di lavoro, sulla base del quale è stata disposta l’iscrizione a ruolo d titolo di tassazione separata.

Per le argomentazioni che precedono, l’appello deve essere accolto;

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo,

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio – Sez. 10 – accoglie l’appello e dispone il rimborso.

Condanna l’Agenzia delle Entrate ed Equitalia al pagamento delle spese di giudizio, che liquida in euro 1000,00 in parti eguali

§ 2.2. Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2005, n. 1906, sui redditi soggetti a tassazione separata

Costituiscono “emolumenti arretrati” (da assoggettare a tassazione separata) tutti quelli ... relativi ad anni precedenti la cui erogazione e/o percezione in anni successivi sia “effetto” di “leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti” ovvero (con formulazione, per così dire, di “clausola generale” perché delinea un modulo del tutto generico il quale richiede di essere specificato in sede interpretativa) di “altre cause” non indicate le quali, però, debbono essere “non dipendenti dalla volontà delle parti”. Il legislatore, attribuendo rilevanza ad “altre cause”, ha certamente inteso allargare la fattispecie degli “emolumenti arretrati ... relativi ad anni precedenti” assoggettabili a tassazione separata; lo stesso, però con evidente intento antielusivo, richiedendo che tali “altre cause” non siano “dipendenti dalla volontà delle parti”, ha anche tolto qualsiasi efficacia ad eventuali accordi tra datore e prestatore di lavoro ovvero ad aderenti comportamenti di tali parti tesi a procrastinare la erogazione/percezione di un qualche emolumento in anni successivi al fine di consentire al dipendente di beneficiare comunque del minor carico fiscale quale emolumento relativo “ad anni precedenti”

TESTO SENTENZA

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato il 5 febbraio 2004 al MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE ed il giorno successivo all'AGENZIA DELLE ENTRATE (depositato il 18 febbraio 2004), D.N.E. – premesso che (1) con decreto del 27 febbraio 1998 il Ministero delle Finanze, «in esecuzione della sentenza del TAR della Lombardia n. 1502 del 17 ottobre 1996», gli aveva riconosciuto che «il periodo dal 19 gennaio 1992 al 16 febbraio 1995, nel corso del quale ... [egli] era stato sospeso dal servizio, dovesse essere considerato “servizio di fatto utile a pensione”» e che gli «dovessero essere corrisposte le retribuzioni non percepite nel periodo»; (2) l'Ufficio Tecnico di Finanza (UTF) di Milano presso il quale aveva prestato servizio «fino al raggiungimento dell'età pensionabile», con liquidazione del 23 dicembre 1998, nel corrispondergli la somma lorda di £. 103.602.081 a titolo di «"compenso unico incentivante"» per detto periodo, aveva operato sulla somma (al netto degli oneri previdenziali) di £. 94.174.290 una ritenuta diretta del 40,5% –, in forza di TRE motivi chiedeva, «con ogni provvedimento consequenziale anche in ordine alle spese di tutti i gradi di giudizio», di cassare la sentenza n. 44/33/03 depositata il 12 settembre 2003 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia la quale aveva accolto il gravame avanzato dall'Amministrazione Finanziaria dello Stato avverso la decisione (n. 26/01/01) con cui la Commissione Tributaria Provin-

ciale di Como aveva recepito il ricorso da lui proposto avverso il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza con la quale egli, assumendo che l'emolumento, in quanto «retribuzione arretrata», doveva essere assoggettato all'aliquota del 22,8% prevista per la «tassazione separata», aveva chiesto alla Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia (sezione staccata di Como) il rimborso della somma di £. 16.673.559.

Nessuno degli intimati si costituiva o svolgeva attività difensiva innanzi a questa Corte.

Il 27 maggio 2005 il ricorrente depositava memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale ha accolto l'appello dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato osservando:

(1) «l'eccezione su cui si fonda l'appello, secondo il quale l'emolumento corrisposto non può essere considerato emolumento arretrato in quanto “costituiva il corrispettivo di una obbligazione di risultato la cui entità era possibile accettare solo al termine dell'anno in cui il risultato stesso era stato raggiunto” non può essere considerata “domanda nuova o nuove eccezioni” perché tale assunto non modifica il petitum e la causa petendi»;

(2) «il compenso incentivante a favore del personale dipendente del Ministero delle Finanze, istituito dall'art. 4, commi 4-5-6, del D.L. 19/12/1984 n. 853, convertito in modificazione della legge 17/2/1985 n. 17, è erogato al personale medesimo in relazione alle responsabilità connesse all'esercizio delle attività tributarie e secondo il risultato ottenuto nell'anno precedente in relazione all'obiettivo del perseguimento del recupero dell'evasione fiscale ed alle responsabilità connesse con l'esercizio delle attività tributarie» per cui «la maturazione del diritto a percepire il corrispettivo soltanto nell'anno successivo comporta che il compenso concorre a formare la base imponibile di tale periodo posteriore determinando l'assoggettamento della somma erogata all'aliquota dell'ultimo scaglione di tassazione della retribuzione».

Il giudice a quo aggiunge che nel caso, avendo «il contribuente ... ricevuto i compensi incentivanti relativi al periodo 19/1/92-16/2/95, unitamente alle retribuzioni dello stesso periodo, nell'anno 1998 a seguito di sentenza del TAR della Lombardia che ha reintegrato in servizio il contribuente sospeso con provvedimento n. 16562V del 19/01/94», «non ricorre la condizione indicata nell'art. 16, 1° comma, lettera b) del DPR 917/86, che prevede la tassazione separata dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sugli emolumenti arretrati relativi agli anni precedenti assoggettandoli al più favorevole trattamento di cui al successivo art. 18 nel caso in cui gli importi siano corrisposti in un momento successivo all'epoca in cui il relativo diritto è maturato, per cause non dipendenti dalla volontà delle parti» in quanto «il pagamento dei compensi incentivanti di cui si di-

scute è avvenuto in un periodo successivo a quello nel quale dovevano [essere] corrisposti ma per causa non dipendente dall'Amministrazione dello Stato».

2. Con il primo motivo di ricorso il contribuente lamenta, «in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.», «violazione dell'art. 57 del D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546» nonché «vizio di motivazione su un punto decisivo della controversia (art. 360, n. 5, c.p.c.)» adducendo che – essendosi «l'Amministrazione finanziaria ... costituita nel giudizio di primo grado soltanto per sollevare questioni pregiudiziali di rito (in ordine alla competenza territoriale della Commissione adita), senza controdedurre alcunché sulla pretesa fiscale e sul merito del ricorso» – la richiesta, contenuta «nell'atto d'appello» dell'Ufficio, di «dichiarare legittima la pretesa fiscale, in quanto “l'emolumento in questione (compenso unico incentivante) costituiva il corrispettivo di una obbligazione ‘di risultato’ la cui entità era possibile accertare solo al termine dell'anno in cui il risultato stesso era stato raggiunto”» (per cui «“l'erogazione doveva necessariamente avvenire negli anni successivi a quelli in cui i risultati erano stati ottenuti”» e, quindi, «“il compenso liquidato al signor D. N. non può costituire emolumento arretrato assoggettabile al sistema di tassazione separata”»), «introduce un nuovo tema d'indagine (la natura del compenso corrisposto al ricorrente), che non aveva formato oggetto del giudizio di primo grado e, quindi, costituisce una allargamento del thema decidendum, inammissibile in appello».

Per il ricorrente «i giudici del secondo grado, con motivazione assolutamente carente, hanno affermato che la questione sollevata dall'Ufficio nell'appello “non può essere considerata domanda nuova o nuove eccezioni perché tale assunto non modifica il petitum e la causa pretendi”» mentre «è ... evidente che la prospettazione del nuovo tema d'indagine in appello viola l'art. 57 del D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, che sancisce il divieto di domande ed eccezioni nuove in appello nel processo tributario».

La doglianza deve essere respinta perché infondata.

Il divieto, posto dall'art. 57 del D. Lg. vo 31 dicembre 1992 n. 546, di proporre per la prima volta nel giudizio di appello (a) «domande nuove» (che «se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio») e (b) «nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio», invero (Cass., trib., 23 marzo 2005 n. 6289), si riferisce a ben individuate figure giuridiche costituite (1) dai fatti posti a sostegno di ciascuna parte per ottenere un determinato bene della vita (petitum) e (2) dalle ragioni giuridiche che li suffragano (causa petendi): il ricorrente non indica quale domanda, diversa da quella di mera reiezione dell'avversa pretesa, abbia proposto l'Ufficio in appello tale che, nel petitum e/o nella causa petendi, debba considerarsi nuova, tenuto altresì conto che il principio generale dell'esclusione dello ius novorum nel giudizio tributario di appello espresso nell'art. 57 detto comporta (Cass., trib., 3 maggio 2002 n. 6347) la preclusione del mutamento in secondo grado soltanto degli elementi materiali del fatto constitutivo della pretesa

ma non pure della diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio in relazione a quelli già acquisiti al processo.

3. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente lamenta, «in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.», «violazione dell'art. 16, comma 1°, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917» nonché «motivazione carente e contraddittoria su un punto decisivo della controversia (art. 360, n. 5, del c.p.c.)» adducendo che

«in base all'art. 16, comma 1°, lett. b), del DPR 22 dicembre 1986 n. 917, nel testo vigente quando sono stati corrisposti gli emolumenti, l'IRPEF si applica separatamente sugli “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”»;

«la ratio della norma è quella di evitare che il contribuente sia assoggettato, nell'anno di percezione degli emolumenti arretrati, ad una aliquota marginale d'imposta più elevata a causa del cumulo tra i proventi dell'anno e quelli arretrati».

Il ricorrente aggiunge che le somme corrispostegli il 23 dicembre 1998 «si riferiscono al “compenso incentivante” a favore dei dipendenti del Ministero delle Finanze, previsto dall'art. 4 del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17» (per il cui secondo comma «il compenso doveva essere ripartito, nell'ambito di ciascun settore dell'Amministrazione finanziaria, "secondo il risultato ottenuto nell'anno precedente"») relativo («come si legge nella sentenza impugnata») «al periodo 19/1/92-16/2/95» ma «è stato corrisposto ... soltanto in data 23 dicembre 1998, ossia 3/6 anni dopo il termine dell'anno in cui il compenso incentivante avrebbe dovuto essere corrisposto», con un «ritardo ... dovuto al fatto che l'Amministrazione finanziaria ha corrisposto il compenso soltanto dopo la sentenza del T.A.R. della Lombardia, con la quale [esso] ... D.N. è stato reintegrato in servizio, e dopo il decreto del Ministero delle Finanze».

Per il contribuente, ancora, «la motivazione della sentenza impugnata» – ladove «i giudici dell'appello, pur riconoscendo che il pagamento del compenso incentivante “è avvenuto in un periodo successivo a quello nel quale dovevano (essere) corrisposti”, hanno statuito che la fattispecie in esame non rientra nella previsione dell'art. 16 cit., perché il ritardo nel pagamento si è verificato “per causa non dipendente dall'Amministrazione finanziaria”» – è «palesemente viziata» perché «l'art. 16, comma 1°, lett. b), del DPR 22 dicembre 1986 n. 917» (1) «non richiede, ai fini della tassazione separata, che il pagamento sia stato ritardato per causa imputabile alle parti» ma (2) dispone che «gli emolumenti arretrati sono tassati separatamente ... quando sono percepiti, in relazione a prestazioni rese negli anni precedenti, “per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti”».

Il ricorrente, inoltre, «denuncia ... la contraddittorietà della sentenza d'appel-

lo» esponendo che «la Commissione regionale ritiene che “nel caso di specie non ricorre la condizione indicata nell’art. 16, comma 1, lettera b), del DPR 917/1986, che prevede la tassazione separata dell’imposta sul reddito delle persone fisiche sugli emolumenti arretrati relativi agli anni precedenti assoggettandoli al più favorevole trattamento di cui al successivo art. 18, nel caso in cui gli importi siano corrisposti in un momento successivo all’epoca in cui il relativo diritto è maturato, per cause non dipendenti dalla volontà delle parti» pur essendo «il pagamento dei compensi incentivanti di cui si discute ... avvenuto in un periodo successivo a quello nel quale dovevano (essere) corrisposti ma per causa non dipendente dall’Amministrazione finanziaria; conseguentemente detti compensi non potevano essere assoggettati a tassazione separata”»; per il contribuente «i giudici dell’appello, prima accertano che il caso in esame rientra nella fattispecie prevista dall’art. 16 cit. e, poi, contraddittoriamente negano che la norma sia applicabile».

Il motivo deve essere accolto perché fondato.

A. L’ottantaduesimo comma dell’art. 3 legge 28 dicembre 1995 n. 549 ha sostituito il previgente testo della art. 16, primo comma, lett. b), DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR) – per il quale l’imposta sul reddito delle persone fisiche (IR-PEF) “si applica separatamente” sugli “emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti percepiti per prestazioni di lavoro dipendente, compresi i compensi e le indennità di cui alle lettere a) e g) del comma 1 dell’art. 47 e le pensioni e gli assegni di cui al comma 2 dell’art. 46” – con il seguente: “b) 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 alle lettere a) e g) del comma 1 dell’art. 47 e le pensioni e gli assegni di cui al comma 2 dell’art. 46”.

B. La Commissione Tributaria Regionale, prevedendo la nuova norma (applicabile alla specie ratione temporis) che gli emolumenti “riferibili ad anni precedenti” si considerano “arretrati” quando siano percepiti in anni successivi per “effetto” di una delle specifiche ipotesi indicate (“leggi”, “contratti collettivi”, “sentenze”, “atti amministrativi”) “sopravvenuti” o “per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti”, ha escluso che il «compenso unico incentivante» relativo al periodo «dal 19 gennaio 1992 al 16 febbraio 1996» corrisposto al contribuente il 23 dicembre 1998 possa essere considerato “emolumento arretrato” unicamente in quanto il relativo pagamento sarebbe avvenuto in un periodo successivo «per causa non dipendente dall’Amministrazione dello Stato» debitrice.

C. La proposizione, a prescindere dalla sua totale apoditticità – atteso che non si indica quale sia la “causa” (che, peraltro, si afferma «non dipendente dall’Amministrazione dello Stato») del tardivo pagamento –, deve considerarsi errata.

Dalla piana lettura della (nuova) norma, invero, si evince che il legislatore considera “emolumenti arretrati” (da assoggettare a tassazione separata) tutti quel-

li "... relativi ad anni precedenti" la cui erogazione e/o percezione in anni successivi sia "effetto" di "leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti" ovvero (con formulazione, per così dire, di "clausola generale" perché delinea un modulo del tutto generico il quale richiede di essere specificato in sede interpretativa) di "altre cause" non indicate le quali, però, debbono essere "non dipendenti dalla volontà delle parti".

Il legislatore, attribuendo rilevanza ad "altre cause", ha certamente inteso allargare la fattispecie degli "emolumenti arretrati ... relativi ad anni precedenti" assoggettabili a tassazione separata; lo stesso, però con evidente intento antielusivo, richiedendo che tali "altre cause" non siano "dipendenti dalla volontà delle parti", ha anche tolto qualsiasi efficacia ad eventuali (e pur possibili: cfr. Cass., I, 19 novembre 1998 n. 11661 la quale, sia pure considerandole "marginali", ha riconosciuto la "astratta configurabilità di ipotesi ... di applicazione elusiva degli obblighi tributari" per effetto del "ritardo del datore di lavoro") accordi tra datore e prestatore di lavoro ovvero ad aderenti comportamenti di tali parti tesi a procrastinare la erogazione/percezione di un qualche emolumento in anni successivi al fine di consentire al dipendente di beneficiare comunque del minor carico fiscale quale emolumento relativo "ad anni precedenti".

La fattispecie legale dell'esclusione dell'emolumento arretrato dalla tassazione separata per assunta sussistenza di una "causa" dipendente dalla volontà delle parti, richiede, quindi, di necessità la individuazione, che nel caso è del tutto mancata, sia della "causa" che della "volontà" dette.

D. La Commissione Tributaria Regionale, peraltro, non ha considerato che la norma de qua considera "arretrati" tutti gli "emolumenti ... riferibili ad anni precedenti" percepiti, oltre che nelle altre ipotesi dalla stessa indicate, "per effetto ... di sentenze o di atti amministrativi" e che

nel caso, come da essa esposto nella sentenza gravata, la corresponsione degli emolumenti arretrati in questione ("compenso unico incentivante") discende dall'annullamento, da parte del Tribunale Amministrativo Regionale della Lombardia («sez. III, ... sentenza n. 1502 del 17 ottobre 1996»), del provvedimento di sospensione inflitto al ricorrente, quindi da una "sentenza": è del tutto irrilevante, pertanto, la (peraltro, nel caso, indimotstrata) imputabilità o meno della causa del ritardo all'amministrazione datrice di lavoro.

E. In ordine alla qualità di "arretrati" dello specifico "compenso unico incentivante" relativo al periodo «dal 19 gennaio 1992 al 16 febbraio 1996» corrisposto al contribuente il 23 dicembre 1998, poi, va ricordato il principio (Cass., trib., 10 settembre 2004 n. 18270; id., trib., 20 agosto 2004 n. 16467; id., trib., 16 luglio 2004 n. 13228; id., trib., 6 aprile 2004 n. 6812; id., trib., 25 maggio 2002 n. 7677, tra le recenti) secondo cui detto compenso, perché commisurato al risultato ottenuto dal dipendente in un determinato anno, deve considerarsi proprio dell'anno successivo, nel quale va corrisposto, ma deve essere soggetto al più favorevole trat-

tamento fiscale se corrisposto (come nel caso) nell'annualità ancora successiva.

4. Con il terzo (ed ultimo) motivo di ricorso il contribuente lamenta, «in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.)», «violazione e falsa applicazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 c.p.c.)» adducendo che «nell'atto di appello, l'Amministrazione finanziaria aveva chiesto di riformare la sentenza di primo grado, perché il compenso incentivante “non può costituire emolumento arretrato assoggettabile al sistema di tassazione separata”» mentre la «Commissione regionale, pur riconoscendo la natura di emolumento arretrato del compenso incentivante, perché il pagamento “è avvenuto in un periodo successivo a quello nel quale doveva (essere) corrisposto”, ha statuito che la fattispecie in esame non rientra nella previsione dell'art. 16 cit., perché il ritardo nel pagamento si è verificato “per causa non dipendente dall'Amministrazione finanziaria”» per cui, secondo il ricorrente, la Commissione Tributaria Regionale «in questo modo ... ha accolto l'appello dell'Ufficio non per i motivi dedotti nell'atto di appello, ma per ragioni diverse e, quindi, pronunciandosi oltre i limiti della domanda e dell'oggetto del processo» con la conseguenza che «la motivazione della sentenza impugnata è ... viziata per violazione del principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato».

Il recepimento del precedente motivo di ricorso priva il ricorrente del necessario interesse giuridico (art. 100 c.p.c.) all'esame del presente il quale, pertanto, deve essere considerato assorbito.

5. In definitiva, per effetto dell'accoglimento del secondo motivo di ricorso la sentenza impugnata deve essere cassata perché la stessa, non correttamente interpretando le disposizioni legislative applicabili alla fattispecie, ha tratto da tali disposizioni conseguenze opposte a quelle esatte, negando in sostanza il rimborso chiesto dal contribuente e riconosciuto dal giudice del precedente grado di giudizio.

La corretta interpretazione delle norme, d'altro canto, denota l'infondatezza dell'appello proposto dall'Ufficio che, quindi, non necessitando la causa di nessuno ulteriore accertamento fattuale, va respinto da questa Corte in applicazione dell'art. 384 c.p.c.

6. Le spese processuali del giudizio di legittimità e di quello di appello debbono essere integralmente compensate tra le parti ai sensi del secondo comma dell'art. 92 c.p.c.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'appello dell'Amministrazione Finanziaria avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Como; compensa integralmente tra le parti le spese processuali del giudizio di legittimità e quelle del giudizio di appello.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del primo giugno 2005.

Depositata in cancelleria il 7 ott. 2005