Sentenza del 09/05/2022 n. 14664 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con un unico motivo, contro I.V.S., rimasto intimato, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Calabria, indicata in epigrafe, che - nella causa di impugnazione dell'avviso di accertamento che recuperava a tassazione Irpef, per l'annualità 2009, quale reddito di lavoro dipendente, le somme riconosciute dall'Azienda sanitaria provinciale ("A.S.P." subentrata alla A.S.L. n. 5) di Crotone al proprio dipendente, dirigente medico presso il medesimo Ente, a titolo di risarcimento del danno, in esecuzione di un accordo transattivo a conclusione di una causa, oggetto della pronuncia (n. 1494/2005) del Tribunale del lavoro di Crotone, che aveva condannato l'Azienda sanitaria a risarcire al proprio dipendente il danno derivante dalla violazione degli obblighi di cui all'art. 52 del c.c.n.l. (dell'08/06/2000), rimettendone la quantificazione ad un separato giudizio - nel contraddittorio dell'ufficio finanziario, ha accolto parzialmente l'appello del contribuente avverso la sentenza (n. 719/2019) della Commissione tributaria provinciale di Crotone, sfavorevole alla parte privata.

2. Per la C.T.R., la lite, transatta, tra il contribuente e l'A.S.P., riguarda il risarcimento del danno da perdita di chance di accrescimento professionale, come accertato dal giudice del lavoro, con la citata sentenza passata in giudicato, di cui va considerata la duplice funzione, avendo natura di ristoro sia del lucro cessante che del danno emergente, con la conseguenza della assoggettabilità ad imposizione della sola parte riguardante il lucro cessante, collegata alla retribuzione nella misura del 50%.

Motivi della decisione

1.1. L'Agenzia delle entrate, pur in assenza di mancata costituzione del contribuente, ha depositato "controricorso a ricorso incidentale" del contribuente, delle cui difese non può tenersi conto considerato che anche dalle ricerche effettuate dal Sistema Informativo della Cassazione (SIC), risulta annotata la mancata iscrizione a ruolo del controricorso contenente ricorso incidentale della parte contribuente.

2. Con l'unico motivo di ricorso ("Mezzo unico: violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 6 e 51 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", l'Agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata per aver erroneamente affermato che le somme pagate dall'A.S.P. al contribuente fossero tassabili soltanto nella misura del 50%, senza, considerare che l'intera somma era stata corrisposta a titolo di risarcimento del danno da lucro cessante (o mancato guadagno) sulla base di un rapporto di lavoro, che, in quanto tale, come pacificamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, era interamente soggetta a tassazione (nella specie, a tassazione separata ex art.

17, comma 1, lett. b), t.u.i.r., perchè percepite in anni successivi a quelli di competenza), in base al disposto dell'art. 6, comma 2, t.u.i.r..

2.1. Il ricorso dell'Agenzia delle entrate non è fondato.

2.2. E' utile comporre, sinteticamente, nei seguenti termini, il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento:

(i) l'art. 6, comma 2, t.u.i.r., ("Classificazione dei redditi"), quale norma di carattere generale, applicabile a tutte le tipologie di indennità (anche risarcitorie) sostitutive della retribuzione, così dispone: "I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti (ii) quanto all'esegesi della norma tributaria generale, la Corte ha chiarito che "In tema di imposte sui redditi, in base al dettato del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 2, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile solo e nei limiti in cui abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi. Pertanto, l'indennità corrisposta (in sede transattiva) dal datore di lavoro, a titolo di risarcimento del danno, per la reintegrazione delle energie psicofisiche (...) spese dal lavoratore oltre l'orario massimo di lavoro da lui esigibile, non è assoggettabile a tributo" (Cass. 21/06/2002, n. 9111, in connessione con Cass. 28/10/2000, n. 14241; in senso conforme, ex multis, Cass. 21/05/2007, 11682);

(iii) analoghi concetti giuridici sono stati espressi da questa sezione tributaria (così Cass. 29/12/2011, n. 29579) che, con specifico riferimento al danno da perdita di chance, prima, ha ribadito che: "In tema di imposte sui redditi, in base al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 2, (...) le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi"; ha quindi aggiunto che "(esse) non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui (...) tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa"; ed ha concluso che (come risulta dalla massima ufficiale della sentenza) "non (è) tassabile il risarcimento ottenuto da un dipendente "da perdita di chance", consistente nella privazione della possibilità di sviluppi e progressioni nell'attività lavorativa a seguito dell'ingiusta esclusione da un concorso per la progressione in carriera";

(iv) tornando sull'argomento la Corte (cfr. Cass. 07/02/2019, n. 3632, che, in motivazione, menziona anche Cass. n. 29579/2011; in termini, Cass. 12/10/2018, n. 25471) ha recentemente spiegato che "il titolo al risarcimento del danno, connesso alla "perdita di chance", non ha natura reddituale, poichè consiste nel ristoro del danno emergente dalla perdita di una possibilità attuale; ne consegue che la chance è anch'essa una entità patrimoniale giuridicamente ed economicamente valutabile, la cui perdita produce un danno attuale e risarcibile, qualora si accerti, anche utilizzando elementi presuntivi, la ragionevole probabilità della esistenza di detta chance intesa come attitudine attuale (Cass. n. 11322/2003)", e, su tale base concettuale, addentrandosi nell'esame del motivo di ricorso, ha stabilito che "il ricorrente ha percepito il risarcimento per la perdita di possibilità conseguente ad irregolarità verificatesi nello

svolgimento di un concorso interno per la promozione a funzionario; il giudice del lavoro ha riconosciuto al ricorrente il risarcimento del danno emergente (consistente appunto nella perdita delle possibilità ricollegate complessivamente alla progressione di carriera) e, per la quantificazione dell'importo dovuto, ha fatto ricorso al criterio di valutazione equitativa con riferimento al maggior stipendio non conseguito; tale criterio rileva ai limitati fini della determinazione del quantum e non è idoneo a mutare il titolo dell'attribuzione, la non è riconducibile all'art. 6 t.u.i.r., perchè non ha natura reddituale e non è sostitutiva del reddito non percepito";

(v) sulla scia di quest'ultima pronuncia, per Cass. 21/02/2019, n. 5108, sono assoggettabili a imposta le somme percepite dal lavoratore dipendente, a titolo di risarcimento del danno, se siano volte a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi (c.d. lucro cessante), mentre non sono assoggettabili a imposta quelle intese a riparare un pregiudizio di natura diversa (c.d. danno emergente). Tali principi sono stati enucleati anche dalla sezione lavoro della Corte (Cass. Sez. L, 03/02/2021, n. 2472), che ripropone la medesima distinzione: sono soggette a tassazione, tra le somme percepite dal lavoratore a titolo risarcitorio, soltanto quelle dirette a reintegrare il lucro cessante derivante dalla mancata percezione di redditi; sono invece fiscalmente esenti le somme liquidate a titolo di danno emergente.

2.3. Svolte queste premesse di carattere generale, in relazione al motivo di ricorso dell'ufficio finanziario, dagli atti di causa risulta che la ripresa tributaria è correlata al contenzioso promosso davanti al giudice del lavoro da numerosi dirigenti a tempo indeterminato, dipendenti dall'(ex) A.S.L. di Crotone (tra i quali l'odierno controricorrente), appartenenti ai ruoli "Medico e Veterinario", per l'accertamento, dell'inadempimento contrattuale dell'Azienda sanitaria rispetto all'intero meccanismo della "retribuzione di risultato", prescritto dall'art. 52 del c.c.n.l. dell'08/06/2000 della dirigenza sanitaria, nonchè al fine di ottenere il relativo risarcimento del danno. In breve, i dirigenti lamentavano la mancata attivazione del sistema prescritto dalla contrattazione collettiva, che avrebbe consentito la corresponsione di cd. "compensi incentivanti" in base ai risultati raggiunti in relazione a programmi predeterminati. Al riguardo, il giudice del lavoro (in alcune pronunce coperte da giudicato) ha dichiarato l'inadempimento contrattuale dell'A.S.L., ha riconosciuto il diritto dei lavoratori al risarcimento del danno patito per effetto dell'inadempimento dell'ente, e, per quanto adesso rileva, ha precisato che (cfr. sentenza allegata a pag. 20 del ricorso) "il danno deve ravvisarsi sia sotto il profilo della lesione alla professionalità, essendo evidente che l'assenza di programmi ed obiettivi incentivanti comporti una perdita di chance di accrescimento professionale, sia sotto il profilo della perdita di chance relativa ad una componente di natura accessoria della prestazione", demandandone la quantificazione a un separato giudizio.

2.4. Al riguardo, merita ricordare Cass. Sez. L. 31/01/2018, n. 2462, la quale ha chiarito che, in materia di trattamento retributivo dei dirigenti: (a) la qualifica dirigenziale fonda la retribuzione base; (b) il livello di responsabilità attribuito con l'incarico di funzione fonda la cd. retribuzione di posizione; (c) l'apporto del dirigente in termini di produttività o redditività della sua prestazione fonda la cd. retribuzione di risultato. La retribuzione di risultato non è una voce automatica, ma è soggetta, per ciascun dirigente, a determinazione annuale, da effettuarsi solo a seguito della definizione, parimenti annuale, degli obiettivi e delle valutazioni degli organi di controllo interno,

di cui al contratto collettivo. Nella specie, il Tribunale di Crotone ha accertato l'omessa attivazione di obiettivi/percorsi professionali e di consequenziali valutazioni dei risultati. Dalla carenza di un programma e di obiettivi incentivanti scaturisce quella perdita di chance di miglioramento attitudinale/dirigenziale e di valutazione (eventualmente positiva) dei risultati conseguiti con ricadute lesione della capacità professionale del lavoratore. All'interno di questo perimetro giuridico, nel caso concreto, le parti hanno negoziato per transigere la vertenza in atto, donde la natura risarcitoria della somma attribuita (cfr. punto 2 dell'atto di transazione) "per mancato accesso dei ricorrenti all'istituto della retribuzione di risultato a causa della omessa attivazione da parte dell'azienda di tale istituto", che è poi la res litigiosa transatta, che il fisco ha inteso sottoporre a tassazione.

2.5. La C.T.R. pur prendendo atto della qualificazione giuridica del danno, risultante dalla pronuncia del giudice del lavoro, da perdita di chance ha ritenuto la duplice componente risarcitoria di tale danno, così negando che fosse soggetta a tassazione la somma percepita dal lavoratore a titolo di risarcimento del danno emergente, riconoscendo, invece, la legittimità della tassazione per la parte (50%) riguardante il lucro cessante.

2.6. Il distinguo, ai fini della tassabilità, delle componenti del danno da perdita di chance operato dai secondi giudici, contrasta con i principi di cui al paragrafo 2.2. (iv) e (v). Occorre considerare che nel caso di danno da perdita di chance, non viene risarcita la perdita di un lucro che il danneggiato non ha potuto più conseguire, ma si risarcisce, invece, la perdita delle possibilità di conseguire un lucro. Il danno per perdita di chance, cioè, è rappresentato dalla perdita non del bene della vita in sè ma della mera possibilità favorevole di conseguirlo (ex multis, cfr. Sez. 3, 26/06/2020, n. 12906) con la conseguenza che per la determinazione del quantum il riferimento alle somme erogate a titolo di retribuzione non è idoneo a mutare il titolo dell'attribuzione, la quale non è riconducibile all'art. 6 t.u.i.r., perchè non ha natura reddituale e non è sostitutiva del reddito non percepito. Pertanto, essendo unico il titolo giuridico del ristoro, è irrilevante, nella determinazione del danno, il distinguo tra le componenti risarcitorie.

2.7. Su questa linea si pone una recente decisione sezionale (cfr. Cass. Sez. 6-5, 11/02/2022, n. 4488) che, nel dirimere una lite del suaccennato (cfr. p. 2.3.) vasto contenzioso, ha disatteso il ricorso del fisco avverso la sentenza della C.T.R. della Calabria di accoglimento dell'appello del contribuente. Quest'ultimo condivisibile arresto nomofilattico va consolidato alla stregua del principio di diritto secondo il quale: "In tema di classificazione dei redditi ex art. 6, comma 2, t.u.i.r., le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi (cd. lucro cessante), e non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa (cd. danno emergente). Non è quindi tassabile il risarcimento del danno ottenuto dal lavoratore dipendente, anche in via transattiva, per la perdita di chance di accrescimento professionale (a causa dell'assenza di programmi ed obiettivi incentivanti), ed è irrilevante che, ai fini della determinazione del quantum debeatur, si faccia riferimento al c.c.n.l. di un certo comparto".

2.8. Tuttavia, poichè non v'è stato ricorso incidentale del contribuente, rimasto intimato, la statuizione dei giudici di appello sull'assoggettabilità ad imposizione delle somme in parola

"nella sola misura del 50% di quanto effettivamente percepita dal ricorrente", benchè erronea, è coperta da giudicato.

3. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

4. Nulla per le spese essendo la parte vittoriosa rimasta intimata.

5. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Nulla per le spese.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza