Sentenza del 09/05/2022 n. 14670 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. I contribuenti indicati in epigrafe, hanno proposto ricorso, con tre motivi, contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Calabria, indicata in epigrafe, che - nella causa di impugnazione degli avvisi di accertamento che recuperavano a tassazione Irpef, per l'annualità 2010, quale reddito di lavoro dipendente, le somme riconosciute dall'Azienda sanitaria provinciale ("A.S.P." subentrata alla A.S.L. n. 5) di Crotone ai propri dipendenti, dirigenti 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. 2048/2007) del Tribunale del lavoro di Crotone, che aveva condannato l'Azienda sanitaria a risarcire ai propri dipendenti il danno derivante dalla violazione degli obblighi di cui al c.c.n.l. (dell'8 giugno 2000), art. 52, rimettendone la quantificazione ad un separato giudizio - nel contraddittorio con l'Ufficio finanziario, ha respinto l'appello della parte contribuente avverso la sentenza (n. 1395/2019) della Commissione tributaria provinciale di Crotone, anch'essa sfavorevole alla parte privata.

2. Per la C.T.R., la lite, transatta, tra i contribuenti e l'A.S.P. "lungi dal costituire "un risarcimento del danno patito per l'effetto dell'inadempimento dell'ente" rappresentano invece l'adempimento in forma specifica dell'obbligazione contrattuale rimasta inadempiuta maggiorata dei danni da ritardata percezione, donde la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati vertendosi in tema di redditi da lavoro dipendente".

3. La difesa della contribuente e l'Avvocatura generale dello Stato per l'Agenzia delle entrate hanno presentato memoria telematica, ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("Primo Motivo: violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 6 e 51, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)"), i ricorrenti censurano la sentenza impugnata che ha erroneamente riconosciuto che le somme pagate dall'A.S.P. al contribuente fossero tassabili vertendosi in tema di redditi da lavoro dipendente, senza considerare che esse erano state corrisposte, sulla base di un rapporto di lavoro, a titolo di risarcimento del danno per perdita di chance e, come tali, anche in base agli esiti recenti della, giurisprudenza, non erano soggette a tassazione (nella specie, a tassazione separata t.u.i.r. ex art. 17, comma 1, lett. b), perchè percepite in anni successivi a quelli di competenza), in base al disposto del t.u.i.r. art. 6, comma 2. In altri termini, la difesa dei ricorrenti sostiene che il risarcimento in parola "è conseguito alla privazione del diritto dei ricorrenti ad essere valutati ed a conseguire sviluppi di

carriera e di carattere giuridico ed economico", ovvero alla perdita di chance, sicchè non assoggettabile a tassazione (v. ricorso pag. 18).

1.1. Con il secondo motivo di ricorso ("Secondo Motivo: omessa pronuncia sulla nullità dell'avviso di accertamento per mancato rispetto del principio del contraddittorio preventivo. In particolare, violazione dello Statuto dei diritti del contribuente, art. 12 e della L. 7 agosto 1990, n. 241, artt. 7 e 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 ed in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4)"), parte ricorrente denuncia l'omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per carenza del contraddittorio preventivo.

1.2. Con il terzo motivo di ricorso ("Terzo Motivo: omessa pronuncia sulla violazione dell'onere della prova. Violazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4)"), la ricorrente censura la sentenza impugnata là dove non è stata stesa alcuna pronuncia relativamente al fatto che l'Agenzia delle entrate "non ha in alcun modo dimostrato da dove abbia evinto gli importi da sottoporre a tassazione" (pag. 31 del ricorso).

2. Il ricorso è fondato nei termini che seguono.

2.1. Dando ordine alle censure proposte (276 c.p.c.) va dapprima esaminato il secondo motivo di ricorso in quanto attinente ad una questione di validità della procedura di accertamento che, se fondata, determinerebbe la nullità degli avvisi di accertamento oggetto di lite.

2.2. Il motivo è inammissibile. Il ricorso per cassazione deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, sicchè, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia su domande o eccezioni proposte, sebbene non sia indispensabile che faccia esplicita menzione, con riguardo all'art. 112 c.p.c., della ravvisabilità della fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, è necessario che il motivo rechi univoco riferimento alla domanda o all'eccezione non esaminata, debitamente localizzata nelle difese del giudizio di merito, ed alla corrispondente mancata decisione su tale domanda risultando, altrimenti, inammissibile.

2.3. Nella specie, il gravame si limita ad argomentare su questioni generali riguardanti la sussistenza di un obbligo generale di preventivo contraddittorio e non riferibili alla richiesta che si assume omessa in riferimento al principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. Per giunta, in base ai principi consolidati di questa Corte il preventivo contraddittorio è circoscritto alle sole ipotesi di "accesso", "ispezione" o "verifica" nei "locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente, perchè costituisce uno strumento a tutela dello stesso contribuente e a garanzia di una più efficiente azione impositiva da parte dell'amministrazione finanziaria. (cfr. Sez. U. nn. 18184/2013 e 15311/2014), mentre nella specie l'attività si è sostanziata nel cosiddetto "accertamento a tavolino" perchè effettuato in house sulla base di atti e notizie di diretta acquisizione dell'ufficio, nello specifico fondato sulle risultanze delle cause di lavoro intentate dalla ASP e dalla contribuente (ex multis, cfr. Cass., Sez. 5, del 19 luglio 2021, n. 20436).

3. Il primo motivo è fondato.

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

(i) il t.u.i.r., art. 6, comma 2, ("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 quale non è riconducibile al T.u.i.r., art. 6, 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.

3.2. Svolte queste premesse di carattere generale, 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 dal c.c.n.l. 8 giugno 2000, art. 52, 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 il danno deve ravvisarsi 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, demandandone la quantificazione a un separato giudizio.

3.3. 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 economiche. Si realizza, a ben vedere, una situazione affine a quella del demansionamento (sul punto cfr. Agenzia delle entrate, risposta ad interpello 8 aprile 2022, n. 185) o della precarizzazione (Cass. Sez. U. 15/03/2016, n. 5072), là dove l'attribuzione nummaria non è meramente sostitutiva della retribuzione, ma anzitutto ristora la 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.

3.4. Ritiene il Collegio che la C.T.R. ha errato nella qualificazione giuridica del danno come avente natura essenzialmente retributiva e non invece quale danno da perdita di chance e conseguenzialmente ha errato nel confermare la ripresa a tassazione in base al disposto del t.u.i.r., art. 6, comma 2, trattandosi di somme percepite dal lavoratore a titolo di danno emergente, in quanto tali non costituenti reddito imponibile.

3.5. Va considerato che la recente decisione sezionale (cfr. Cass. Sez. 6-5, 11/02/2022, n. 4488), su cui la difesa della contribuente ha centrato la memoria difensiva, nel dirimere una lite del suaccennato (cfr. p. 3.2.) 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 t.u.i.r. ex 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 (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".

4. L'esame del terzo motivo è reso superfluo dall'accoglimento del primo motivo nel quale rimane assorbito.

5. In conclusione, in accoglimento del ricorso, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto - e in ossequio al principio di ragionevole durata del processo - la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, u.p., con accoglimento dei ricorsi originario proposto dai contribuenti A.M.A., + ALTRI OMESSI. 5. Le spese del giudizio di merito vengono interamente compensate tra le parti. Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

4. 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.

Accoglie il ricorso e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario di A.M.A., + ALTRI OMESSI. Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio di merito.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore di parte ricorrente, che liquida in Euro 7.300,00, a titolo di compenso, Euro 200,00, per esborsi, oltre al 15 per cento, sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli accessori di legge, con distrazione all'avv.to Sandro Cretella dichiaratosi antistatario.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza