

Corte di Cassazione Sezione TRI

Sentenza 5 maggio 2022 n. 14344

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

composta dagli ill.mi sigg.ri magistrati:

Dott. CIRILLO Ettore - Presidente

Dott. GIUDICEPIETRO Andreina - Consigliere

Dott. D'ANGIOLELLA Rosita - Consigliere

Dott. CATALDI Michele - Consigliere

Dott. GUIDA Riccardo - Rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 31011/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA [REDACTED], in persona del direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei [REDACTED] presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

**- ricorrente -**

**contro**

[REDACTED] rappresentati e difesi dall'avvocato [REDACTED] con domicilio telematico eletto all'indirizzo di posta elettronica certificata [REDACTED]

**- controricorrenti -**

Avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. CALABRIA, n. 1465/03/21, depositata il 06/05/2021.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 03 maggio 2022 ai sensi del Decreto Legge 28 ottobre 2020, n. 137, ex articolo 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Riccardo Guida.

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale Alberto Cardino ha chiesto il rigetto del ricorso.

## **FATTI DI CAUSA**

**1.** L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con un motivo, illustrato con una memoria, contro [REDACTED] i quali resistono con controricorso e depositano una memoria, 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 2009, quali redditi di lavoro dipendente, le somme riconosciute dall'Azienda sanitaria provinciale ("A.S.P." subentrata alla A.S.L. n. 5) di Crotona ai propri dipendenti, dirigenti medici presso il medesimo Ente, a titolo di risarcimento del danno, in esecuzione degli accordi transattivi a conclusione delle cause scaturite dalla pronuncia del Tribunale del lavoro di Crotona, 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'08/06/2000), articolo 52, rimettendone la quantificazione ad un separato giudizio - disattendendo l'appello principale dell'ufficio ed accogliendo quello incidentale dei contribuenti, avverso la sentenza (n. 2120/2019) della Commissione tributaria provinciale di Cosenza, ha annullato gli atti impositivi.

**2.** Per la C.T.R., le liti, transatte, tra i contribuenti e l'A.S.P. riguardano il risarcimento del danno da perdita di chance di accrescimento professionale, come accertato dal giudice del lavoro, e, quindi, gli importi ricevuti dagli interessati sono esenti da tassazione, in linea con la giurisprudenza di legittimità, per la quale, in tema di imposte sui redditi, in base all'articolo 6 t.u.i.r., comma 2, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se risultino destinate a reintegrare un danno da mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa, come (appunto) quello da perdita di chance. A giudizio della Commissione regionale, sempre sulla scia degli arresti nomofilattici, è irrilevante il parametro contrattuale (articolo 52 del c.c.n.l.) utilizzato ai fini della concreta liquidazione del danno.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

**1.** Con l'unico motivo di ricorso ("Motivo 1: violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 6 e 51 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha erroneamente negato che le somme pagate dall'A.S.P. ai contribuenti fossero tassabili, senza considerare che esse erano state corrisposte, sulla base di un rapporto di lavoro, a titolo di risarcimento del danno da lucro cessante (o mancato guadagno) e che, in quanto tali, come pacificamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, erano soggette a tassazione (nella specie, a tassazione separata ex articolo 17 t.u.i.r., comma 1, lettera b), perché percepite in anni successivi a quelli di competenza), in base al disposto dell'articolo 6 t.u.i.r., comma 2.

**1.1.** Il motivo non è fondato.

**1.2.** È utile comporre, sinteticamente, nei seguenti termini, il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento:

(i) l'articolo 6 t.u.i.r., comma 2, ("Classificazione dei redditi."), quale norma di carattere generale, applicabile a tutte le tipologie di indennita' (anche risarcitorie) sostitutive della retribuzione, così dispone: "I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennita' conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidita' 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 Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 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'indennita' 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 e' 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 Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 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 (e') tassabile il risarcimento ottenuto da un dipendente "da perdita di chance", consistente nella privazione della possibilita' di sviluppi e progressioni nell'attivita' 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, poiche' consiste nel ristoro del danno emergente dalla perdita di una possibilita' attuale; ne consegue che la chance e' anch'essa una entita' patrimoniale giuridicamente ed economicamente valutabile, la cui perdita produce un danno attuale e risarcibile, qualora si accerti, anche utilizzando elementi presuntivi, la ragionevole probabilita' 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 possibilita' conseguente ad irregolarita' 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 possibilita' 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 e' idoneo a mutare il titolo dell'attribuzione, la quale non e' riconducibile all'articolo 6 T.u.i.r., perche' non ha natura reddituale e non e' sostitutiva del reddito non percepito";

(v) nel solco di quest'ultima pronuncia, per Cass. 21/02/2019, n. 5108 del 21/02/2019, 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 (cd. lucro cessante), mentre non sono assoggettabili a imposta quelle intese a riparare un pregiudizio di natura diversa (cd. 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.

**1.3.** Svolte queste premesse di carattere generale, in relazione al motivo di ricorso dell'ufficio finanziario, dagli atti di causa risulta che la ripresa tributaria e' 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'articolo 52 del c.c.n.l. dell'08/06/2000 della dirigenza sanitaria, nonche' 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 accertato 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. pag. 12 del ricorso) "il danno deve ravvisarsi sia sotto il profilo della lesione alla professionalita', 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 a una componente, di natura accessoria, della retribuzione", demandandone la quantificazione a un separato giudizio.

**1.4.** 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 responsabilita' attribuito con l'incarico di funzione fonda la cd. retribuzione di posizione; (c) l'apporto del dirigente in termini di produttivita' o redditivita' della sua prestazione fonda la cd. retribuzione di risultato. La retribuzione di risultato non e' una voce automatica, ma e' 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 n. 185 dell'8 aprile 2022) o della precarizzazione (Cass. Sez. U. 15/03/2016, n. 5072), la' dove l'attribuzione nummaria non e' meramente sostitutiva della retribuzione, ma anzitutto ritorsa la lesione della capacita' 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 e' poi la res litigiosa transatta, che il fisco ha inteso sottoporre a tassazione.

**1.5.** La C.T.R., senza violare alcuna norma di diritto, ha preso atto della qualificazione giuridica del danno, risultante dalla pronuncia del giudice del lavoro; dopodiche', in aderenza alla giurisprudenza della Corte, ha negato che fosse soggetta a tassazione la somma percepita da ciascun lavoratore a titolo di risarcimento del danno da perdita di chance, con l'ulteriore notazione, anch'essa inappuntabile sul piano giuridico, che la natura del danno non e' condizionata dal meccanismo lato sensu risarcitorio concretamente utilizzato, sicche' non assume rilievo il richiamo alla disciplina contrattuale (articolo 52 del c.c.n.l.) ai fini della determinazione del quantum debeatur.

**1.6.** La soluzione del giudice tributario di appello collima con una recente decisione sezionale (cfr. Cass. Sez. 6-5, 11/02/2022, n. 4488) che, nel dirimere una lite del suaccennato (cfr. p. 1.3.) vasto contenzioso, ha disatteso il ricorso del fisco avverso la sentenza della C.T.R. della Calabria, (al pari di quella in esame) 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 articolo 6 t.u.i.r., 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 e' 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 e' irrilevante che, ai fini della determinazione del quantum debeatur, si faccia riferimento al c.c.n.l. di un certo comparto".

**2.** In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

**3.** Le spese del giudizio di legittimita', 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 Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13 comma 1-quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna [REDACTED] al pagamento delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 2.300,00, a titolo di compenso, Euro 200,00, per esborsi, oltre al 15 per cento, sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, oltre agli accessori di legge. Con distrazione a favore dell'avvocato [REDACTED] dichiaratosi antistatario.