

Corte di Cassazione Sezione 6 TRIBUTARIA

Ordinanza 8 febbraio 2023 n. 3804

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. NAPOLITANO Lucio - Presidente

Dott. DI MARZIO Paolo - Consigliere

Dott. SUCCIO Roberto - Consigliere

Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M. G. - rel. Consigliere

Dott. PENTA Andrea - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sui ricorsi iscritti ai n. 3826 del ruolo generale dell'anno 2022 e n. 3884 del 2022 proposti da:

██ rappresentati e difesi dall'Avv. ██████████ come da procura in calce al ricorso, elettivamente domiciliati presso l'indirizzo di posta elettronica (PEC) ██████████

**- ricorrenti -**

**contro**

Agenzia delle Entrate, in persona del Presidente pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei ██████████ ██████████, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che le rappresenta e difende;

**- controricorrente -**

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della CTR della Calabria n. 2283/01/2021, depositata in data 23 giugno 2021, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 22 novembre 2022 dal Relatore Cons. Dott. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

### **RILEVATO Che:**

- nei procedimenti R.G. n. 3826 del 2022 e n. 3884 del 2022, i contribuenti indicati in epigrafe, hanno proposto ricorso, con un motivo contro l'Agenzia delle Entrate, 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, quale reddito di lavoro dipendente, le somme riconosciute dall'Azienda sanitaria provinciale ("A.S.P." subentrata alla A.S.L. n. ██████████) di Crotona 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 Crotona, che aveva condannato l'Azienda sanitaria a risarcire ai propri dipendenti il danno derivante dalla violazione degli obblighi di cui all'articolo 52 del c.c.n.l. (dell'08/06/2000), rimettendone la quantificazione ad un separato giudizio - ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Cosenza n. 7035/10/2019);

- per la C.T.R. gli avvisi impugnati erano legittimi vertendosi in tema di somme qualificabili come redditi da lavoro dipendente, atteso che la sentenza del Tribunale di Crotona n. 2048/2007 - costituente il titolo del diritto di credito - era chiara nel condannare l'ASP di Crotona al pagamento, in favore dei contribuenti, delle "indennità di risultato" di cui all'articolo 52 del CCNL dell'8 giugno 2020, maggiorate dai danni da ritardo;

- nei suddetti procedimenti resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso;

- sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato articolo 380 bis c.p.c., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

- in entrambi i procedimenti, i ricorrenti hanno depositato memorie rappresentando che l'iscrizione del secondo ricorso RG 3884/2022 avverso la medesima sentenza di appello era ascrivibile ad un errore del sistema informatico.

### **CONSIDERATO Che:**

**1.** Preliminarmente va disposta la riunione del procedimento RG 3884/2022 a quello RG 3826/2022, trattandosi di impugnativa della medesima sentenza di appello della CTR della Calabria n. 2283/2021.

**2.** Il ricorso RG 3884/2022 iscritto successivamente a quello RG 3826/2022 e di identico contenuto a quest'ultimo, va dichiarato inammissibile in ossequio alla giurisprudenza di questa Corte secondo cui "nell'ordinamento processuale civile vige il principio generale della consumazione del potere di impugnazione, per effetto del quale, una volta che la parte abbia esercitato tale potere, esaurisce la facoltà di critica della decisione che lo pregiudica, senza che possa proporre una successiva impugnazione, salvo che la prima impugnazione sia invalida, non sia stata ancora dichiarata inammissibile o improcedibile e venga rispettato il termine di decadenza previsto dalla legge.

Pertanto, ove la stessa sentenza di appello venga impugnata tempestivamente con due identici ricorsi per cassazione, proposti l'uno di seguito all'altro, si pongono due sole alternative, a seconda che il primo di essi abbia, o meno, validamente introdotto il giudizio di legittimità: nell'un caso, il ricorso successivamente proposto va dichiarato inammissibile; nell'altro, invece, deve essere esaminato in ragione dell'inammissibilità del primo" (Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 24332 del 29/11/2016; Sez. 1 -, Ordinanza n. 22929 del 29/09/2017).

**3.** Pertanto, limitando l'indagine al ricorso RG 3826/2022, con l'unico motivo di ricorso ("Primo Motivo: violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 6 e 51, in relazione all'articolo 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 ex articolo 17, comma 1, lettera b), T.U.I.R., perché percepite in anni successivi a quelli di competenza), in base al disposto dell'articolo 6, comma 2, T.U.I.R.. 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, sicché non assoggettabile a tassazione (v. ricorso pag. 16-17).

**4.** Il motivo è fondato.

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

(i) l'articolo 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 (...)";

(il) 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'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 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 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, poiché consiste nel ristoro del danno emergente dalla perdita di una possibilità attuale; ne consegue che la chance e' 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 e' idoneo a mutare il titolo dell'attribuzione, la quale non e' riconducibile all'articolo 6 T.U.I.R., perché non ha natura reddituale e non e' 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.

**4.2.** Svolte queste premesse di carattere generale, 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, nonché 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.

**4.3.** 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 n. 185 dell'8 aprile 2022) o della precarizzazione (Cass. Sez. U. 15/03/2016, n. 5072), la quale dove l'attribuzione numeraria 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.

**4.4.** 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 consequenzialmente ha errato nel confermare la ripresa a tassazione in base al disposto dell'articolo 6, comma 2, T.U.I.R. trattandosi di somme percepite dal lavoratore a titolo di danno emergente, in quanto tali non costituenti reddito imponibile.

**4.5.** Va considerato che la recente decisione sezionale (cfr. Cass. Sez. 6-5, 11/02/2022, n. 4488), nel dirimere una lite del suaccennato 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 articolo 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 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" (nello stesso senso, v. di recente, Cass. n. 14848 del 2022; n. 14646 del 2022; n. 14671 del 2022).

**5.** In conclusione, previa riunione dei ricorsi, con riguardo al procedimento RG n. 3826 del 2022, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa puo' essere decisa nel merito, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., comma 2, u.p., con accoglimento dei ricorsi originari proposti dai contribuenti [REDACTED]. Il ricorso RG n. 3884/2022 va, invece, dichiarato inammissibile.

**6.** Nel procedimento RG n. 3826 del 2022, le spese del giudizio di merito vengono interamente compensate tra le parti. Le spese del giudizio di legittimita', liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

**7.** Nel procedimento RG n. 3884/2022, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di legittimita', in considerazione dell'esito nel merito del ricorso R.G. n. 3826/2022 e della involontarieta' della seconda iscrizione a ruolo seguita ad errore del sistema informatico.

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

La Corte, riuniti i ricorsi:

1) accoglie il ricorso RG 3826/2022, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi originari dei contribuenti [REDACTED]. Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio di merito. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimita' in favore di parte ricorrente, che liquida in Euro 3.100,00 a titolo di compensi, Euro 200,00, per esborsi, oltre 15% per spese generali ed accessori di legge.

2) dichiara inammissibile il ricorso RG 3884/2022; compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimita'.