

LA TASSAZIONE DELLE SOMME RISARCITORIE DI DANNO

1. Premessa e precisazioni metodologiche

Quando il lavoratore subisce un danno – patrimoniale o non patrimoniale – e viene risarcito dal datore di lavoro danneggiante, tramite transazione stragiudiziale o per effetto di statuizione giudiziale, si pone il problema se le somme debbano considerarsi al lordo o al netto da ritenute fisco-previdenziali.

Conviene precisare che, per effetto della tendenziale unificazione o armonizzazione della nozione di reddito imponibile in ambito fiscale e previdenziale – attuata tramite il d. lgs. 2.10.1997 n° 314, che ha sostituito il vecchio art. 6 della legge previdenziale n. 153/1969 con il contenuto dell'art. 48 del T.u.i.r. di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 – le conclusioni raggiunte in ambito tributario possono considerarsi pacificamente estese (salvo ipotesi eccezionali) al campo previdenziale, ragion per cui d'ora innanzi, per semplificazione e per prevalenza dell'assetto "fiscale" sul "contributivo-previdenziale", ci occuperemo della (e utilizzeremo la) sola nozione di "imponibilità" fiscale.

Va innanzitutto premesso che l'imponibilità fiscale prescinde dalla qualificazione – reperibile usualmente nelle transazioni o nelle sentenze giudiziali – "risarcitoria" (o, a risarcimento danni) che sia stata apposta tra le parti o stabilita dal giudice. L'attribuzione di una qualificazione "risarcitoria" alle somme concordate o disposte in sentenza, non è assolutamente idonea a sottrarre le stesse all'imposizione tributaria, perché ciò che rileva, ai fini di cui si discute, è la corretta identificazione della natura reddituale o meno delle somme liquidate (o di quota parte di esse).

Con la conseguenza che saranno soggette ad imposizione solo quelle erogazioni che si qualificano "reddituali" – in quanto apportatrici di "novella" ricchezza al patrimonio del lavoratore – e non già quelle, che pur avendo natura patrimoniale e come tali qualificate, non rivestono le caratteristiche dell'essere "proventi reddituali", ma solo reintegratori o ricostitutivi di redditi già facenti parte del patrimonio del lavoratore o insiti in esso, se non vi fosse stato il comportamento ostantivo del danneggiante.

Ne consegue che – ai fini impositivi – non riveste alcun rilievo giuridicamente cogente (tutt'al più, indiziario) la qualificazione conferita alle somme a fronte di danno "patrimoniale" o "non patrimoniale", reperibile nelle stesse decisioni della magistratura, potendo il danno "patrimoniale" essere tranquillamente non "reddituale" – cioè non creatore di nuova ricchezza – ma solo disposto come reintegratore di un danno inferto al pregresso patrimonio del lavoratore.

La qualificazione delle somme, conferite a ristoro di "danno non patrimoniale", invece - specie dopo le sentenze della Cassazione a sezioni unite, n. 6572 del 24 marzo 2006 e n. 26972 dell'11 novembre 2008 – può considerarsi affidabilmente indicativa e garante di pacifica sottrazione all'assoggettamento tributario, giacché le sentenze nomofilattiche, nell'individuare la categoria unitaria del danno "non patrimoniale" ritengono che essa miri, in primo luogo, a risarcire pregiudizi privi di contenuto reddituale in quanto indipendenti da eventuali ripercussioni sulla capacità di produrre reddito del soggetto danneggiato. Le lesioni che sono così risarcibili, prescindono dalla capacità reddituale del soggetto leso e, pertanto, le somme ricevute tendono alla mera reintegrazione della situazione precedente alla commissione del fatto illecito, violata e pregiudicata da questo.

Nella sentenza n. 6572/2006 le Su avevano, infatti, sottolineato - concludentemente a nostro avviso, per la tematica che stiamo trattando - che: *«stante la forte valenza esistenziale del rapporto di lavoro, per cui allo scambio di prestazioni si aggiunge il diretto coinvolgimento del lavoratore come persona, per danno esistenziale si intende ogni pregiudizio che l'illecito datoriale provoca sul fare reddituale del soggetto, alterando le sue abitudini di vita e gli assetti relazionali che gli erano propri, sconvolgendo la sua quotidianità e privandolo di occasioni per l'espressione e la realizzazione della sua personalità nel mondo esterno»*.

Dalle Su della S.C. proviene così un riconoscimento della natura non reddituale del “danno non patrimoniale” in quanto «*danno determinato dalla lesione di interessi inerenti alla persona non connotati da rilevanza economica*»; il che consente di ritenere che esso, in assenza di elementi diversi, possa, di norma, essere ricondotto alla categoria del “danno emergente”, atteso che il pregiudizio risarcito, in assenza di elementi diversi, può essere valutato esclusivamente al di fuori della capacità reddituale delle persone.

2. I criteri atti a discernere l'obbligo di imponibilità: lucro cessante e danno emergente

Abbiamo per tal via introdotto quello che sarà l'effettivo criterio discriminante ai fini dell'imponibilità fiscale: il criterio (o la nozione) di “danno emergente” e di danno da “lucro cessante”, rinvenibile nell'art. 1223 c.c., ove si stabilisce che il risarcimento civilistico per il danneggiato è composto sia dalla perdita subita che dal mancato guadagno.

La riconduzione delle somme risarcitorie nell'ambito del “danno emergente” o del “lucro cessante” è quella che – secondo l'Amministrazione finanziaria – determina la non sussistenza o la sussistenza dell'obbligo impositivo.

Ove per “danno emergente” deve intendersi il risarcimento di ogni perdita di utilità attuali già presenti nel patrimonio del danneggiato. Il “lucro cessante” è, invece, costituito dal venir meno per il futuro di un reddito di cui si fruiva in precedenza nonché di ogni mancato guadagno eventuale che si sarebbe prodotto in futuro - in eccedenza rispetto a quello ristorato quale perdita attuale o “danno emergente” - laddove il fatto illecito non fosse stato attualizzato dal danneggiante; mancato guadagno solitamente commisurato alla ricchezza (o retribuzione comprensiva di *benefits*, nel caso del lavoratore) che il danneggiato avrebbe potuto presuntivamente ottenere in futuro, ma non ha conseguito.

Danno emergente e lucro cessante individuano due concetti diversi anche dal punto di vista temporale, in quanto il primo si è già prodotto, occasionando danno attuale, mentre il secondo, vale a dire il lucro cessante, deve ancora prodursi (danno eventuale) o si sarebbe prodotto in futuro se non vi fosse stato il comportamento ostatico del debitore.

Alla luce della definizione di “danno non patrimoniale” accolta dalle Sezioni Unite della S.C. risulta sostenibile che - allorquando venga risarcita una sofferenza morale soggettiva derivante dalla lesione di un interesse protetto, quale la lesione al diritto inviolabile alla salute, la lesione alla dignità della persona con riferimento alla reputazione e all'immagine - in tale caso viene risarcito un pregiudizio di per sé areddituale, quindi sottratto dall'imposizione tributaria. Questo non esclude che il danneggiato possa aver sofferto anche altri pregiudizi alla sua sfera reddituale di cui gli venga riconosciuto il risarcimento. Il medesimo evento dannoso può, infatti, dare contemporaneamente luogo a un danno a contenuto “non reddituale” e a un danno a contenuto “reddituale”¹, dove – come abbiamo specificato in precedenza – per “reddituale” si intende ogni apporto al patrimonio che concretizzi “nuova ricchezza”, non già che reintegri una pregressa lesione patrimoniale di cui si è ottenuto il ristoro in sede di transazione o dietro sentenza della magistratura.

Va evidenziato che sul lavoratore, in veste di contribuente, che intenda ottenere la restituzione dell'Irpef versato – a fronte di assoggettamenti ad imposta delle somme risarcitorie liquidate in sentenza, effettuati, in costanza di rapporto, dal datore sostituto d'imposta talora indebitamente (addirittura per ritorsione ad una sentenza che gli attribuisce la soccombenza) ovvero su richiesta dell'Amministrazione finanziaria – incombe l'onere di dimostrare i requisiti per il non assoggettamento (il mero ristoro del cd. “danno emergente”) o per l'assoggettamento solo parziale in relazione a quelle somme aventi carattere reddituale, in quanto compensative di “lucro cessante”.

Qualora sia difficoltoso individuare in una somma “composita” onnicomprensiva – strutturata da risarcimenti reddituali e non reddituali, monetariamente imprecisati in sentenza – le rispettive componenti, può essere utilizzato, quale parametro per l'individuazione della componente non assoggettabile, il rapporto proporzionale percentuale sussistente tra le quote retributive e non retributive (o non reddituali) rivendicate in ricorso e solitamente accolte in misura largamente

inferiore. Con l'avvertenza che l'ultima parola, in senso decisorio, in ordine alla ripartizione, resta pur sempre all'Amministrazione finanziaria.

3. I rapporti tra l'art. 6 e gli artt. 17, 51 e 67 del T.u.i.r.

Ai fini impositivi la norma del T.u.i.r. dotata di portata generale – e si può dire con valenza gerarchica nell'ambito della normativa tributaria – è l'art.6 d.p.r. n. 917/1986 che, per quanto qui rileva, dispone al 2 comma: *«I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, (...), 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. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati».*

La formulazione non è davvero delle più felici e può ingenerare dubbi, perplessità ed equivoci per i pratici operatori. Tuttavia interpretata alla luce del disposto dell'art. 53 Cost., afferente all'imponibilità proporzionale alla capacità reddituale, evidenzerebbe – nell'interpretazione più affidabile, dottrinale, giurisprudenziale e dell'Agenzia delle entrate che ad essa si è adeguata - come debbano essere considerati “redditi imponibili” i soli redditi risarcitori di “lucro cessante”, in quanto afferenti a “ redditi perduti” nella maturazione o corresponsione futura; pertanto sarebbero da considerare estranei alla nozione fiscale di reddito i risarcimenti che reintegrano, tramite l'equivalente monetario, una lesione patrimoniale o non patrimoniale, strutturante un danno attuale (cd. “danno emergente”) e non il mancato guadagno futuro. Vedremo successivamente quali sono i risarcimenti collocabili – non senza travagli, opposizioni e rimediazioni, stante l'interesse dell'Amministrazione finanziaria ad introitare denaro – nell'ambito del “danno emergente”.

La distinzione tra la tassabilità o meno degli indennizzi risarcitori riposa, quindi, sull'effettiva consistenza del pregiudizio economico che il risarcimento tende a riparare.

Riveste perciò carattere decisivo a fini fiscali la distinzione tra “danno emergente” e “lucro cessante”: l'art. 6 T.u.i.r. comporta - secondo opinione consolidata - la non imponibilità fiscale degli indennizzi risarcitori del “danno emergente”, in quanto aventi funzione di mera reintegrazione patrimoniale non rappresentativa di un flusso di reddito nuovo.

Le stesse somme divengono tassabili, invece, laddove l'indennizzo non rivesta carattere prettamente risarcitorio di una perdita effettivamente subita, ma sia rivolto a compensare, a titolo di lucro cessante - in via di integrazione o sostituzione - la mancata percezione di redditi appartenenti alle diverse categorie reddituali.

Se la tassabilità o meno di un risarcimento è fondata sull'effettiva consistenza del pregiudizio economico che il risarcimento tende a riparare, indipendentemente dal tipo di danno risarcito (patrimoniale o non patrimoniale), nonché dalla qualificazione che esso riceve in sede civilistica, allora la tipologia di danno risarcito (patrimoniale o non patrimoniale) non è immediatamente indicativa del trattamento tributario applicabile in quanto occorre svolgere un ulteriore passaggio logico-giuridico, temporalmente antecedente: procedere, cioè, all'individuazione dei danni risarciti nel caso concreto.

Per escludere l'assoggettabilità a Irpef di un'erogazione economica al prestatore di lavoro effettuata da parte di un datore di lavoro, è necessario accertare che l'erogazione stessa, in base all'interpretazione della concreta volontà manifestata dalle parti, non trovi la fonte della sua obbligatorietà né in redditi sostituiti, né nel risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi futuri ma, al contrario, nella volontà di risarcire l'illegittima perdita di prestigio e *chance* professionali per il dipendente o, addirittura, un danno biologico².

Individuata nell'art. 6 d.p.r. n. 917/1986, la disposizione portante dell'intera normativa tributaria, risultano di carattere subordinato (o meramente integrativo/interpretativo), altre disposizioni su cui si è fatto leva in passato (o ancora a tutt'oggi, ma del tutto impropriamente) per desumere l'obbligo impositivo sulle somme risarcitorie.

Tra queste si colloca l'art. 32 del d.l. n. 41/1995 (convertito nella l. 22/3/1995 n. 85) che dispose – con finalità antielusive, stante il diffuso ricorso dei legali delle parti all'*éscamotage* delle cd. “transazioni novative” – che erano riconducibili a reddito da lavoro dipendente, soggetto a tassazione separata, «...*le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro*», disposizione che è stata recepita nell'art. 16, lett. a) del T.u.i.r. vigente sino al 31/12/2003, rubricato “Tassazione separata” (ora art. 17 del vigente T.u.i.r.).

A fini di dilatazione della nozione di reddito imponibile ci si è appellati a tale disposto – e la stessa S.C. lo ha avallato in diverse, superate, decisioni³ - almeno fintanto che la dottrina e la Corte costituzionale (nell'ordinanza n. 292 del 19 luglio 2005), non ha avuto modo di chiarire, nel rigettare una sollevata questione di legittimità, che la disposizione in questione non aveva assolutamente natura innovativa. Pertanto la sollevata eccezione – dice la Corte costituzionale - non aveva motivo di sussistere «*in quanto l'assoggettamento all'Irpef delle somme percepite a titolo di risarcimento del danno consegue non dalla norma censurata (art. 16, lett.a del T.u.i.r. vigente fino al 2003 ed ora art. 17, ndr), bensì dall'articolo 6, comma 2, primo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986 – il quale, nel classificare i redditi imponibili, stabilisce che “i proventi conseguiti in sostituzione di redditi (...) 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” – integrato, secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità, dall'art. 48, comma 1, primo periodo, dello stesso d.P.R., (...), il quale a sua volta prevede che “il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”;* (atteso) che la disposizione denunciata, come sopra osservato, si limita ad estendere il più favorevole regime della tassazione separata alle somme corrisposte a titolo risarcitorio, considerate imponibili dal combinato disposto dei citati articoli 6, comma 2, primo periodo, e 48, comma 1, primo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986».

La Corte costituzionale affermò, in buona sostanza e concordemente con la dottrina⁴ - che il fatto che la disposizione dell'art. 16, lett.a) T.u.i.r., (ora art. 17), avesse previsto l'imponibilità, con il regime della tassazione separata, delle somme risarcitorie conseguenti a provvedimenti giudiziari o a transazioni relativi alla risoluzione del rapporto, non implicava automaticamente l'assoggettamento ad imposta delle somme medesime, giacché la tematica impositiva era pur sempre governata dalla norma caposaldo dell'art. 6. Cosicché tali somme risarcitorie, conseguenti a transazioni o sentenze, sarebbero state assoggettabili ad imposta solo se – una volta confrontate con il criterio base dell'imposizione codificato nell'art. 6 del T.u.i.r. – fossero rinvenute riconducibili a risarcimento di “redditi perduti” in futuro (cd. “lucro cessante”), piuttosto che a reintegrazione patrimoniale di “danno emergente”, rinvenibile in perdite attuali ristorate per equivalente.

Va detto, anzi, che il fatto che la norma di cui si discute prevedesse l'esclusione dall'imponibilità delle “spese legali” risultava elemento ermeneuticamente confermativo della non imponibilità delle somme non aventi valenza reddituale, quali quelle rivolte a reintegrare il cd. “danno emergente”.

Altra norma suscettibile – per la sua ampiezza - di ingenerare l'equivoco della riconducibilità, senza distinzioni, a tassazione delle somme risarcitorie, è l'art. 51 del T.u.i.r.

Esso dispone che «*il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro*». Se ne potrebbe dedurre l'indiscriminata imponibilità di qualsiasi somma risarcitoria. Ma anch'essa – come il precedente art. 17 – è subordinata alla norma caposaldo dell'art. 6 T.u.i.r., poiché l'art. 6 si colloca tra le norme a carattere generale, necessitante di essere applicato in un momento logicamente e giuridicamente antecedente al disposto dell'art. 51. I criteri contenuti nell'art. 6 consentono, infatti, di comprendere se una somma è o meno

reddito; in caso positivo trovano applicazione le successive norme del T.u.i.r. per verificare a quale categoria reddituale iscriverlo e secondo quali regole determinarne la base imponibile, ivi compreso l'art. 51. Ne consegue che, in forza del combinato disposto degli artt. 6 e 51 T.u.i.r., occorre prima verificare se una somma costituisce un'erogazione avente natura patrimoniale ma non apportante "novella" ricchezza al patrimonio del lavoratore (quindi non tassabile a fini delle imposte sui redditi) o una erogazione implicante incremento di ricchezza, avente, conseguentemente, natura reddituale (pertanto tassabile a fini delle imposte sui redditi).

Un chiarimento richiede anche l'art. 67, lett. l) afferente alla tassazione come "Redditi diversi" di eventuali obbligazioni contrattuali assunte in ordine agli obblighi di "fare, non fare o permettere", che può venire in rilievo esclusivamente in sede transattiva.

Se in tal sede il lavoratore, a conclusione di un accordo prevedente erogazioni risarcitorie, dà atto non solo di non aver null'altro a pretendere ma si impegna anche a rinunciare ad azione giudiziaria, non sorge alcuna conseguenza in ordine all'imponibilità o meno delle somme pattuite che saranno assoggettabili o meno a secondo della riconducibilità a "lucro cessante" o a "danno emergente", irrilevante risultando il sopracitato impegno conclusivo di rinuncia all'azione giudiziaria che rivela solo la carenza di interesse a coltivare il contenzioso, per raggiunta soddisfazione.

L'art. 67 viene, invece, in tutto rilievo – con le sue conseguenze impositive del reddito, secondo il regime dei "Redditi diversi" – qualora le somme corrisposte abbiano per oggetto, autonomo e primario, l'obbligazione di astenersi dall'intraprendere un contenzioso giudiziario.

Come è stato correttamente detto⁵, «risulta integrata tale fattispecie allorquando la rinuncia all'esercizio di un'azione giudiziaria è l'oggetto stesso di un accordo. In questa ipotesi le somme di denaro sarebbero attribuite sulla base di un titolo giuridico proprio (l'assunzione dietro corrispettivo di un obbligo), rendendo del tutto irrilevante la circostanza che tali somme vadano a risarcire un "danno emergente" o un "lucro cessante". Tali circostanze sono degradate a circostanze di mero di fatto. Ne risulterebbe pertanto l'imponibilità quale "reddito diverso" dell'intero importo erogato (e non della sola parte erogata a titolo di "lucro cessante"). In questa ipotesi la distinzione di cui all'art. 6 T.u.i.r. perderebbe rilevanza. In definitiva, trova applicazione l'art. 67 T.u.i.r. qualora un soggetto riceva da un altro una somma a fronte dell'assunzione di uno specifico obbligo autonomo e indipendente da qualsiasi altro rapporto già esistente presso le stesse parti. Ciò comporta la non operatività dell'art. 6, comma 2, T.u.i.r., in quanto le somme non vengono erogate a titolo di risarcimento di un danno, ma a seguito dell'assunzione di un'obbligazione indipendente, in cui l'esistenza di un danno si colloca quale precedente di fatto».

4. Casistica giudiziaria e recente posizione dell'Agenzia delle entrate tramite la risoluzione 106/E del 22 aprile 2009

S'impone ora di individuare le ipotesi più ricorrenti in campo lavoristico che hanno occasionato contenzioso, dando conto delle risultanze, pacifiche o controverse.

Tra queste si collocano, *in primis*, le somme risarcitorie di danno alla professionalità da demansionamento, quelle da perdita di *chances* da progressione di carriera conseguenti sempre a illegittima e sovente vessatoria dequalificazione, quelle correlate o connesse a screditamento del prestigio o deprezzamento d'immagine all'interno e all'esterno dell'azienda per effetto di revoca di ruolo o licenziamento, quelle da mortificazione (cd. *pecunia doloris*) strutturanti il danno morale (ora inclusivo dell'*ex* danno esistenziale), conseguente a licenziamento, revoca di ruolo o semplice demansionamento.

Sia la meno recente giurisprudenza della S.C. (es. Cass. n. 3082 del 17 febbraio 2004) sia l'Amministrazione finanziaria tramite la vecchia risoluzione n. 356/E del 7/12/2007, hanno ritenuto – a suo tempo - che il risarcimento del danno alla professionalità e all'immagine fossero fiscalmente imponibili in quanto riconducibili a "lucro cessante".

In quest'ordine di idee, la S. C. nella sentenza n. 3082/2004 ha argomentato nel senso che il *«demansionamento del lavoratore da parte del datore di lavoro costituisce inadempimento contrattuale e determina, oltre all'obbligo di corrispondere le retribuzioni dovute, l'obbligo del risarcimento del cosiddetto danno da dequalificazione professionale. Tale danno può assumere aspetti diversi in quanto può consistere sia nel danno patrimoniale, derivante dall'impoverimento della capacità professionale acquisita dal lavoratore e dalla mancata acquisizione di una maggiore capacità, sia nel pregiudizio subito per perdita di chance ossia di ulteriori possibilità di guadagno, sia in una lesione del diritto del lavoratore all'integrità fisica o, più in generale, alla salute ovvero all'immagine o alla vita di relazione»*. Ci si troverebbe, quindi, di fronte *«ad un danno composito, le cui componenti non è detto che sussistano tutte in una stessa fattispecie e delle quali, per ciascuna, deve essere data una specifica prova circa il nesso di causalità. In assenza di elementi probatori che ne consentano una diversa qualificazione, l'indennità percepita da un lavoratore a seguito di transazione avente ad oggetto la risoluzione del rapporto di lavoro, a titolo di risarcimento del "danno da dequalificazione professionale", deve – secondo questo orientamento, ndr - ritenersi diretta a risarcire la perdita di redditi cagionata al lavoratore dal comportamento illegittimo del datore di lavoro»*. Con la risoluzione n. 356/E del 7 dicembre 2007, l'Agenzia delle Entrate analizzò il trattamento fiscale delle somme dovute a un professionista a titolo di risarcimento del cd. "danno all'immagine", sostenendo che le stesse dovevano essere assoggettate a ritenute, ai sensi dell'art. 25 del d.p.r. n. 600/1973, in quanto la somma oggetto di risarcimento era diretta a reintegrare forfettariamente «una perdita di credibilità e di stima agli occhi della clientela», suscettibile di determinare perdita di reddito futuro ("lucro cessante").

L'orientamento impositivo sopra evidenziato è stato oggetto di successiva rimediazione sia da parte della Cassazione sia da parte dell'Amministrazione finanziaria, quest'ultima tramite la più recente Risoluzione n. 106/E del 22 aprile 2009.

La Sezione tributaria della Cassazione, nella sentenza 9 dicembre 2008, n. 28887, ha, infatti, accolto la tesi di un dipendente di azienda di credito - cui la sentenza aveva liquidato somme risarcitorie, che la banca aveva ritenuto di assoggettare ad Irpef - secondo cui il danno da "demansionamento" ha natura di "danno emergente, non tassabile. Nel convenire con la tesi del ricorrente, la S.C. ha sostenuto che costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale la percezione di somme a titolo di risarcimento del danno è fiscalmente rilevante *ex art. 6, comma 2, Tu.i.r.*, solo quando tali somme siano riconducibili al ristoro del mancato conseguimento di redditi futuri ovvero ne costituiscano sostituzione o surrogazione nella misura in cui siano configurabili nella medesima categoria del reddito perduto o sostituito, ipotesi non ricorrente assolutamente nella fattispecie.

È stato così riconosciuto che possono non avere valenza reddituale somme ricevute a titolo di risarcimento del danno biologico e somme aventi ad oggetto il risarcimento del danno all'immagine al prestigio e alla reputazione, se non risulta concretamente che, tramite di esse, sono stati risarciti redditi persi in futuro, configuranti "lucro cessante" per mancato futuro guadagno eventuale.

Anche in precedenza la Cassazione aveva, in più occasioni, ammesso che le somme pagate per il risarcimento di danni che attengono alla sfera personale di un soggetto erano da ricondursi alla categoria del "danno emergente".

Nella sentenza del 3 settembre 2002 n. 12798 – che affrontò la tematica del danno professionale (o all'immagine professionale) di un dipendente licenziato ingiustificatamente *ante tempus* – la S.C. ha affermato l'intassabilità, quale "danno emergente", della quota parte delle somme non compensative di perdita di redditi futuri ma ristoratrici del danno attuale all'immagine professionale del lavoratore; argomentando che: *«L'evidente distinzione fatta tra il danno da lucro cessante, derivante dal mancato guadagno direttamente correlato al licenziamento, ed il danno emergente, rappresentato dall'ingiusta diminuzione del valore professionale lavoratore conseguita allo scioglimento del rapporto lavorativo senza causa ad esso adeguata, ed il corretto riferimento dell'intassabilità della somma alla sua percezione per quest'ultimo danno, escludono, dunque, la violazione e la falsa applicazione della norma tributaria lamentata dal ricorrente»*.

Lo stesso principio è stato da ultimo ribadito nella sentenza della Cassazione 30 dicembre 2008 n. 30433, laddove, in merito all'importo corrisposto al dirigente di azienda a seguito di un atto transattivo per la revoca delle deleghe e conseguente determinazione di risoluzione consensuale del rapporto di lavoro per cd. licenziamento indotto, è stato precisato che *«tenuto conto che si tratta di un direttore generale di una società di rilevante importanza, un licenziamento in tronco (...) è indubbio che arrechi alla persona del dirigente apicale, pur non essendo questi titolare di un diritto alla stabilità del posto come un comune dipendente subordinato, un danno che va al di là della semplice perdita di reddito, ma coinvolge anche la reputazione e l'immagine professionale e, come tale, la somma percepita costituisce un ristoro per un danno emergente»*. Il dirigente demansionato - privato dei poteri e della responsabilità e contestualmente indotto alla risoluzione del rapporto - per provare la quota sottraibile alla tassazione quale "danno emergente" aveva depositato una consulenza tecnico-contabile redatta da una società di revisione dalla quale era dato desumere - aldilà della componente risarcitoria di "lucro cessante" per perdita futura dei redditi fino ad allora fruiti - la componente, nell'ambito della transazione, ristoratrice di un "danno emergente" da discredito e offuscamento dell'immagine professionale, ed in ordine a questa quota parte ha ricevuto conferma dell'esenzione impositiva dalla Cassazione.

Aderendo a questi recenti orientamenti della S.C., l'Agenzia dell'Entrate - nell'evadere un quesito di una dipendenza periferica attinente espressamente al dirigente cui era stata revocata carica e responsabilità, di cui a Cass. n. 30433/2008 innanzi riferita - rispondeva nei termini che di seguito letteralmente riproduciamo. «Dall'inquadramento prospettato dalla Cassazione (nelle sentenze nn. 28887 e 30433 del 2008, *ndr*), consegue sul piano fiscale che le somme erogate, che trovino titolo nella necessità di ristorare danni all'immagine propriamente detti, nell'accezione intesa dalla Suprema Corte, devono considerarsi **non imponibili**.

«Ad analoghe conclusioni deve giungersi anche con riferimento alle ulteriori somme, eventualmente liquidate contestualmente alla liquidazione del danno all'immagine, a titolo di perdita delle cosiddette "chance professionali" ossia connesse *«alla privazione della possibilità di sviluppi o progressioni nell'attività lavorativa»*. «Posto che la chance è un'entità patrimoniale, giuridicamente ed economicamente suscettibile di autonoma valutazione, la sua perdita configura un **danno attuale** e risarcibile (consistente non in un lucro cessante, bensì nel danno emergente da perdita di possibilità attuale), a condizione che il soggetto che agisce per il risarcimento ne provi, anche secondo un calcolo di probabilità o per presunzioni, la sussistenza. (Cass. civ. Sez. III, 21 luglio 2003, n. 11322; Cass. civ. Sez. III, 7 luglio 2006, n. 15522; Cass. civ. Sez. III Sent. 25-05-2007, n. 12243)».

«Nel ribadire come la perdita di *chance*, quale elemento di danno emergente che non assume rilevanza ai fini fiscali, debba poter essere concretamente provato dal contribuente (sempreché non sia stata già accertata in sentenza, *ndr*), la Corte di cassazione (Cass. civ. Sez. Unite, 24.3.2006, n. 6572) ha puntualmente chiarito che il risarcimento "non può essere riconosciuto, in concreto, se non in presenza di adeguata allegazione, ad esempio deducendo l'esercizio di una attività (di qualunque tipo) soggetta ad una continua evoluzione, e comunque caratterizzata da vantaggi connessi all'esperienza professionale destinati a venire meno in conseguenza del loro mancato esercizio per un apprezzabile periodo di tempo". Nella stessa logica anche della perdita di *chance*, ovvero delle ulteriori potenzialità occupazionali o di ulteriori possibilità di guadagno, va data prova in concreto, indicando, nella specifica fattispecie, quali aspettative, che sarebbero state conseguibili in caso di regolare svolgimento del rapporto, siano state frustrate dal demansionamento o dalla forzata inattività. In mancanza di detti elementi, da allegare necessariamente ad opera dell'interessato, sarebbe difficile individuare un danno alla professionalità, perché - fermo l'inadempimento - l'interesse del lavoratore può ben esaurirsi, senza effetti pregiudizievoli, nella corresponsione del trattamento retributivo quale controprestazione dell'impegno assunto di svolgere l'attività che gli viene richiesta dal datore».

«Da ciò deriva che le somme liquidate a titolo di perdita di *chance* professionali possono essere correttamente qualificate alla stregua di risarcimenti di danno emergente solo ove l'interessato abbia

fornito – in conformità alle indicazioni della Suprema Corte - prova concreta dell'esistenza e dell'ammontare di tale danno.

«L'anzidetto principio si riflette anche sul piano fiscale, poiché in assenza di tale prova torna applicabile il principio più volte affermato dalla Corte di Cassazione, secondo cui *“alla somma versata dal datore di lavoro in base ad una definizione transattiva della controversia, che tenga ferma la cessazione del rapporto, deve essere presuntivamente attribuita, al di là delle qualificazioni formalmente adottate dalle parti, la natura di ristoro della perdita di retribuzioni che la prosecuzione del rapporto avrebbe implicato, e quindi il risarcimento di un danno qualificabile come lucro cessante (...) di guisa che alla distinta causale del relativo esborso deve corrispondere un'adeguata prova il cui onere spetta al contribuente”* (Cass. 12 gennaio 2009, n. 360; Cass. 14167/2003; Cass. 4099/2000). (...). Premesso che la verifica in concreto della natura delle somme erogate, anche alla luce dell'onere probatorio assolto dalle parti, implica un giudizio di fatto di competenza del predetto Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, si fa presente che, nell'ambito delle somme complessivamente attribuite al soggetto istante a titolo di danno ulteriore per la perdita di immagine e di opportunità professionali, occorre individuare la parte dell'indennità specificamente riferibile alla presunta perdita(...). In assenza di specifici elementi di prova risultanti dagli atti transattivi conclusi, tale individuazione deve essere effettuata sulla base di ogni utile elemento fornito dal contribuente interessato dal quale possa desumersi quale parte dell'indennità percepita sia diretta a risarcire il danno emergente subito per effetto della cessazione della carica, consistente nella perdita di immagine e di opportunità professionali».

A conclusioni analoghe a quanto sopra riferito, giunge poi, recentissimamente, Cass. 13 maggio 2009 n. 10972.

Nel caso di specie il contribuente proponeva ricorso avanti alla Commissione tributaria avverso il silenzio rifiuto formatosi a seguito della istanza di rimborso che lo stesso aveva proposto per lire 173.977.000 pari alla ritenuta effettuata sulla somma di lire 350.000.000 introitata a titolo transattivo a seguito della risoluzione anticipata del rapporto di collaborazione che legava il sanitario professionista alla Casa di cura V. D.

La Suprema Corte, nell'esame della fattispecie ha vagliato per prima cosa se il ristoro del danno conseguente alla anticipata cessazione del rapporto di lavoro potesse essere attribuito alla perdita di redditi ovvero al danno emergente.

Il contenuto della transazione precisava a tal riguardo che il ristoro si intendeva finalizzato a risarcire il danno all'immagine ed il danno biologico subiti dal professionista a causa del licenziamento anticipato.

Tanto premesso l'affermazione della Commissione tributaria centrale per cui *“le somme percepite, anche se in via transattiva, dal prestatore di lavoro in occasione della cessazione del rapporto di lavoro a seguito di licenziamento, costituiscono redditi di lavoro dipendente e quindi, come tale, soggetto a tassazione”*, è stata censurata dalla Corte regolatrice.

Ed infatti la S. Corte ha precisato che l'art. 6, 2° co., del d.p.r. 917/1986 (T.u.i.r.) nella parte in cui dispone che le indennità conseguite (...) 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 (...) perduti, non fa altro che disporre che le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile **solo nei limiti in cui abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi.**

Ciò comporta che la questione relativa alla imponibilità delle somme riscosse dal lavoratore a titolo risarcitorio non possa mai prescindere dall'accertamento in ordine alla natura del pregiudizio che l'importo ricevuto ha la funzione di indennizzare, dovendo il giudicante verificare se la dazione di tali somme trovi o meno la sua giustificazione nella funzione di riparare la perdita di un reddito (cd. “lucro cessante”), potendo soltanto in caso di risposta positiva affermarsi la tassazione della relativa indennità.

Sulla scorta di tale principio la sezione tributaria della S. Corte ha ravvisato, nel caso di specie, un *“vizio di violazione di legge, per avere il giudice a quo, muovendo da una errata interpretazione*

dell'art. 6 del T.u.i.r., ritenuto che le indennità che il lavoratore (...) riceve, anche in via transattiva, a causa della anticipata cessazione del rapporto di lavoro costituiscono senz'altro reddito imponibile, omettendo completamente di svolgere il necessario accertamento sulla natura e funzione dell'indennità percepita”, cioè a dire se fossero (ed in qual parte) riconducibili a ristoro di danno professionale e all'immagine (cd. “danno emergente”, non tassabile).

A conclusione formuliamo l'auspicio che l'attuale, più recente, orientamento assertore dell'esenzione da imponibilità delle somme risarcitorie di danno arrecato ai valori fondanti della persona - esemplificativamente individuabili nella professionalità, immagine, prestigio, assenza di discriminazioni, autorealizzazione nel lavoro tramite progressione di carriera su basi di merito comparativo, alla cui lesione si accompagna sofferenza, mortificazione e scadimento della qualità della vita (sempre inadeguatamente ristrate, in termini monetari) - sia destinato a consolidarsi rapidamente.

Mario Meucci - Giuslavorista

Roma, gennaio 2010

¹ Così Rasi F., *Risvolti fiscali del risarcimento del danno dopo l'intervento della Suprema Corte*, in *Dir. prat. soc.* 12/2009, 13 e ss. Vedi anche Stizza P., *Ancora sulla imponibilità del danno non patrimoniale da demansionamento professionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 4 e ss.

² Così, ancora, Rasi F., *Risvolti fiscali del risarcimento del danno...*, cit., 13 e ss.

³ Non è un segreto che la Cassazione - interpretando erroneamente l'art. 32 del d.l. n. 41/1995 - aveva ritenuto, nel recente passato, che esso avesse di fatto modificato la nozione di reddito di lavoro dipendente assoggettando ad imposizione “sempre” e “comunque” le somme percepite in relazione a transazioni di lavoro ancorché liquidassero un risarcimento di un danno emergente. *Ex multis*, Cass. 11 ottobre 1997 n. 9893; Cass. 14 dicembre 1999 n. 14008, secondo cui l'art 16 (ora art. 17) del T.u.i.r., così come novellato dall'art. 32 del d.l. n. 41/1995, avrebbe «palesamente ampliato la nozione di reddito (...) Deve dunque ribadirsi, conformemente alla costante giurisprudenza di questa Corte, che la natura (...) risarcitoria in relazione a danno emergente è non tassabile prima della novella del 1995 e che successivamente si deve ritenere che in ogni caso le somme erogate devono essere tassate».

⁴ In tal senso Crovato F., *I redditi da lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova 2001, 120; Lupi R., *Diritto tributario, parte speciale*, 2002, p. 48, nota 31.

⁵ Così Rasi F., *Risvolti fiscali del risarcimento del danno...*, cit., 23.