

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

RUGGERO TROIANI

Il Presidente

FEDERICO PRATO



Sentenza n. 657/2024

Depositata il 26/08/2024

Il Segretario

GIUSEPPE PROVENZALE

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del VENETO Sezione 4, riunita in udienza il 06/05/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

PRATO FEDERICO, Presidente

TROIANI RUGGERO, Relatore

FORNATARO FABRIZIO, Giudice

in data 06/05/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 192/2023 depositato il 16/03/2023

proposto da

Ag. Entrate Direzione [REDACTED]

elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

contro

Comune [REDACTED]

Difeso da

Zuleica Gregianin - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso zuleica.gregianin@ordineavvocatipadova.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 312/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale PADOVA sez. 4 e pubblicata il 19/07/2022

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO [REDACTED] IRAP 2016
- DINIEGO RIMBORSO [REDACTED] IRAP 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Fatto e svolgimento del processo di primo grado

Il Comune di [REDACTED] aveva presentato all'Agenzia delle Entrate istanza di rimborso dell'IRAP versata in eccedenza relativamente agli anni d'imposta 2016 e 2017 che interessava i contributi INAIL per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro.

Successivamente il Comune aveva impugnato il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle Entrate innanzi la Commissione Tributaria Provinciale chiedendo la condanna al rimborso della quota IRAP versata in eccedenza per €. [REDACTED] - relativa all'anno d'imposta 2016 e per €. [REDACTED] - relativa all'anno d'imposta 2017.

L'Agenzia delle Entrate, ritualmente costituitasi, contestava la deducibilità dei contributi da parte degli enti pubblici che, come nel caso di specie, avevano utilizzato per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP il metodo retributivo.

La Commissione Tributaria Provinciale adita ha accolto il ricorso, con la compensazione delle spese di giudizio, e conseguentemente ha condannato parte convenuta alla restituzione delle somme versate oltre interessi maturati e maturandi dalla data dei singoli versamenti al saldo effettivo.

Svolgimento del presente grado del giudizio

Avverso la sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate ribadendo quanto già dedotto nel primo grado di giudizio e, in particolare, sollevando i seguenti motivi di gravame:

- 1) Erroneità della sentenza di primo grado per errata / falsa applicazione dell'art. 11 D.Lgs. n. 446/1997.
- 2) Erroneità della sentenza per aver ritenuto assolto l'onere probatorio da parte del Comune [REDACTED] in merito al mancato scomputo ex ante della deduzione dei premi INAIL.

Parte appellante sottolinea che il sistema retributivo adottato dall'amministrazione appellata si basa sugli emolumenti complessivamente corrisposti senza effettuare alcuna valutazione in merito a detti costi ovvero se gli stessi abbiano concorso al conseguimento dei ricavi derivanti da attività commerciali o siano esclusivamente imputabili all'attività istituzionale.

Il comune di [REDACTED], quindi, adottando il sistema retributivo non può chiedere l'applicazione dell'art. 11 in quanto la base imponibile determinata secondo le regole del sistema adottato risulta già al netto dei contributi INAIL.

Pare appellante ha assunto le seguenti conclusioni: *"Voglia codesta Onorevole Corte di Giustizia Tributaria, respinta ogni eventuale eccezione, domanda e deduzione avversaria, riformare la sentenza appellata n. 312/04/2022, depositata in data 19/07/2022, per i motivi precedentemente sposti, con riconoscimento pieno della legittimità e fondatezza dell'operato dell'Ufficio, e con condanna alle spese di giudizio."*

Parte appellata, ritualmente costituitasi, ha contestato quanto ex adverso dedotto sottolineando, in merito alla deducibilità dei contributi INAIL, che non sussiste alcuna limitazione soggettiva.

La sentenza impugnata è inoltre condivisibile dovendosi ritenere che il disposto dell'art. 1, comma 1°, D.Lgs. n. 446/97 abbia portata generale e valore precettivo con riferimento a qualsiasi categoria di soggetto passivo

IRAP e i contributi, rappresentando un costo, sono deducibili dalla base imponibile anche ove il soggetto rientri tra quelli considerati dall'art. 3, comma 1, lett. e) bis del decreto Irap 446/1997 ancorché l'Ente sia tenuto ad avvalersi del metodo retributivo.

Parte appellata ha assunto le seguenti conclusioni: *"Chiede che codesta On.le Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Veneto, disattesa ogni contraria istanza, richiesta, eccezione e deduzione, voglia rigettare l'appello e confermare la sentenza impugnata. Con vittoria di spese, competenze e accessori di legge in entrambi i gradi del giudizio."*

Pare appellata ha altresì prodotto memoria ex art. 32 D.Lgs. n. 546/92 ribadendo quanto già dedotto con la comparsa di costituzione.

La causa all'udienza del 6 maggio 2024 è stata trattenuta a decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La sentenza è corretta, motivata e va confermata.

Osserva la Corte che la Cassazione con le pronunce n. 15036/2017 e n. 11021/2019 ha chiarito la portata applicativa dell'art. 11, comma 1°, lett. a, D.Lgs. n. 446/97 riconoscendo anche alle amministrazioni pubbliche la possibilità di dedurre dalla base imponibile IRAP i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, e ciò indipendentemente da quale sia stato il metodo che le stesse avevano adottato per determinarla, ossia se "retributivo" o "analitico".

Tale orientamento è condiviso dalla Corte.

In particolare si deve ricordare che l'art. 3, 1° comma, lett. e – bis, del D.Lgs. n. 446/97 individua quali soggetti passivi IRAP "le amministrazioni pubbliche ovvero tutte le amministrazioni dello Stato ivi comprese le regioni, le province e i comuni.

Il successivo art. 10 bis del decreto sopra richiamato prevede che le amministrazioni pubbliche possano procedere alla determinazione del valore della produzione netta attraverso due criteri alternativi, "metodo retributivo" previsto dal primo comma che si basa sostanzialmente sulle retribuzioni o "metodo analitico" previsto dal secondo comma che consente alle amministrazioni pubbliche che esercitano anche "attività commerciali" oltre a quelle istituzionali di tenere distinta la base imponibile IRAP per due diverse distinte attività.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 26/07/2000 n. 148/E, ha ritenuto che solo gli enti che hanno optato per il metodo "analitico" per il calcolo della base imponibile, possono fruire della deduzione dei contributi INAIL.

In realtà, come osservato dalla Cassazione con le sentenze, sopra richiamate, in tema di IRAP, attesa la portata generale dell'art. 11, comma 1, lett. a), punto 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, rappresentando un costo, sono deducibili dalla base imponibile anche ove il soggetto passivo dell'imposta rientri tra quelli considerati dall'art. 3, comma 1, lett. e-bis), del d.lgs.

La norma sopra richiamata, del resto, non subordina in alcun modo la possibilità di dedurre i contributi INAIL al particolare regime per la determinazione della base imponibile IRAP che è stato adottato sussistendo totale equiparazione tra gli enti che esercitano l'attività commerciale e quelli che non la esercitano sul presupposto che comunque i contributi INAIL costituiscono un costo che l'ente sostiene e che va scomputato per la determinazione della base imponibile.

La posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate definita dalla Suprema Corte di Cassazione "priva di

riconoscibile fondamento logico sistematico", in quanto "tale tesi muove evidentemente dal postulato secondo cui in dato onere in tanto è deducibile sulla base imponibile in quanto occorra, direttamente o indirettamente, in senso aritmetico, alla sua formazione. Trattasi però di postulato che non trova fondamento nel sistema", non è quindi fondata e va respinta.

Unica condizione per la deduzione dei contributi INAIL è ovviamente che gli stessi siano stati effettivamente sostenuti e siano inerenti all'attività svolta.

Nel caso di specie l'amministrazione comunale ha assolto l'onere probatorio deducendo l'inesistenza del titolo e provando il pagamento; del resto nessuna contestazione è stata sollevata in merito alle produzioni documentali svolte nel procedimento di primo grado.

L'appello va pertanto respinto e confermata l'impugnata decisione.

Ritiene la Corte che, stante la particolarità della materia trattata, debbano essere interamente compensate le spese anche del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte, definitivamente decidendo, respinge l'appello e conferma l'impugnata decisione. Spese compensate.

Venezia, 6 maggio 2024

Il Relatore

Dott. Ruggero Troiani

Il Presidente

Dott. Federico Prato