

Civile Sent. Sez. 5 Num. 15037 Anno 2017

Presidente: CAPPABIANCA AURELIO

Relatore: IANNELLO EMILIO

Data pubblicazione: 16/06/2017

483  
2014

## SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 28300/2014 R.G. proposto da  
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi,  
n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

Azienda Ospedaliero-Universitaria Meyer, rappresentata e difesa  
dall'Avv. Silvio Pittori, con domicilio eletto in Roma, via Crescenzo, n.  
91, presso lo studio dell'Avv. Claudio Lucisano;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 1520/1/14 depositata il 25 luglio 2014.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 5 aprile 2017 dal Consigliere Emilio Iannello;

udito l'Avvocato dello Stato Bruno Dettori;

udito l'Avv. Claudia Lazzeri;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Tommaso Basile, che ha concluso chiedendo il rigetto.

### **FATTI DI CAUSA**

1. L'Azienda ospedaliero-universitaria Meyer, soggetto passivo Irap ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. *e-bis*, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, impugnava avanti la C.T.P. di Firenze, il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza con la quale, con riferimento all'anno 2010, aveva chiesto il rimborso della imposta corrisposta in eccedenza rispetto a quella che sarebbe stata dovuta ove avesse dedotto dalla base imponibile i «contributi per le assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro»: deduzione cui assumeva aver diritto ai sensi dell'art. 11, comma 1, pt. *a*), d.lgs. n. 446 del 1997.

L'adita Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso e tale decisione era confermata dalla C.T.R. della Toscana che, con la sentenza in epigrafe, rigettava l'appello proposto dall'Ufficio.

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con due mezzi, cui resiste la contribuente depositando controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 10-*bis*, comma 1, e 11 d.lgs. n. 446 del 1997, nonché dell'art. 29 d.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto applicabile la richiamata norma di cui all'art. 11 d.lgs. n. 446 del 1997 [che al comma 1, lett. *a*), pt. 1, prevede la deducibilità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



dalla base imponibile dei «contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro»] anche al caso di specie nel quale — sostiene la ricorrente — trattandosi di soggetto passivo Irap rientrante tra quelli considerati dall'art. 3, comma 1, lett. *e-bis*), del medesimo testo legislativo e, come tale, tenuto ad avvalersi, ai fini della determinazione dell'imponibile Irap, del c.d. metodo retributivo [base imponibile determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente: art. 10-*bis*, comma 1, d.lgs. cit.], non si pone l'esigenza di dedurre dalla base imponibile così determinata i contributi di che trattasi, dal momento che questi ne sono già esclusi, non essendo essi posti a carico del lavoratore, né conseguentemente addebitati, in alcuna misura, nello statino stipendiale.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia la nullità della sentenza per «carezza della motivazione» in violazione dell'art. 132, comma secondo, num. 4, cod. proc. civ. e degli artt. 1, comma 2, 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ..

Lamenta che la motivazione della sentenza impugnata si risolve in una «vuota forma»; che l'esposizione dello svolgimento del processo, «estremamente laconica e anche contraddittoria», rende impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e di conseguenza delle ragioni su cui si fonda il dispositivo; che il rinvio operato alla sentenza n. 19/17/12 resa dalla medesima Commissione non è contestualizzato con riferimento alla fattispecie concreta esaminata.

3. È infondato il secondo motivo di ricorso, di rilievo preliminare e potenzialmente assorbente.

Non può infatti dubitarsi che una motivazione esista e che non sia meramente apparente, consentendo la stessa di comprendere quale



sia la ragione della decisione adottata (essenzialmente rappresentata dal rilievo per cui «le somme versate all’Inail non vengono detratte dei compensi corrisposti ai dipendenti, ma costituiscono un’autonoma spesa che grava sul datore di lavoro e che è autonomamente deducibile»), rimanendo ininfluenti le imprecisioni contenute nel testo riguardo alla natura e all’oggetto dell’atto impugnato, nonché allo stesso anno di riferimento: queste, infatti, non impediscono la piena comprensione del *thema decidendum*, la cui identificazione è comunque resa possibile dal riferimento puntuale ad altro precedente della stessa Commissione relativo a identica questione ed è, in concreto, dimostrata dalle pertinenti difese svolte dalla ricorrente con il primo motivo.

Ciò vale certamente ad escludere la dedotta violazione dei doveri decisorii di cui all'art. 112 cod. proc. civ. denunciata dall'amministrazione, che si configura soltanto nell'ipotesi in cui sia mancata del tutto da parte del giudice — ovvero sia meramente apparente — ogni statuizione sulla domanda o eccezione proposta in giudizio, mentre rientra nell'ambito dell'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ. la censura con la quale si deduca la mancata (o insufficiente o contraddittoria) valutazione di alcuni dei fatti (controversi e decisivi) posti a fondamento della domanda o della eccezione medesima (v. *ex multis* Cass. 07/04/2008, n. 6858)

4. È infondata anche la censura svolta con il primo motivo.

La deducibilità, dalla base imponibile Irap, anche per i soggetti passivi rientranti, come l’odierna controricorrente, nella previsione di cui all’art. 3, comma 1, lett. *e-bis*) d.lgs. n. 446 del 1997 (azienda ospedaliera-universitaria, non svolgente attività commerciale), dei «contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro», riposa su un argomento testuale e sistematico che appare difficilmente superabile.

La norma che prevede la deducibilità di tali contributi dalla base

imponibile è, invero, contenuta nell'art. 11 del suddetto testo normativo, il quale è rubricato «*disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta*». Segnatamente, viene in rilievo il pt. 1 della lett. a) del comma 1, il quale testualmente prevede (con formulazione evidentemente in sé priva di qualsivoglia limitazione o esclusione riferibile a taluna delle varie categorie di soggetti passivi): «nella determinazione della base imponibile ... sono ammessi in deduzione ... i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro».

Benché, come noto, la rubrica di una disposizione di legge non abbia di per sé valore vincolante per l'interprete (*rubrica legis non est lex*), non appare, tuttavia, dubitabile che, nel caso in esame, la volontà del legislatore sia effettivamente quella di attribuire alla citata disposizione valore precettivo con riferimento a qualsiasi categoria di soggetto passivo Irap. Ciò si desume univocamente non solo dal suddetto dato letterale, ma anche da una lettura sistematica della norma in rapporto a quelle che la precedono e anche alle ulteriori previsioni nelle quali la medesima disposizione è al suo interno articolata.

Sotto il primo profilo, appare invero significativo che, mentre le disposizioni che la precedono — articoli da 5 a 10-*bis* — dettano specifiche e distinte discipline per la determinazione della base imponibile per ciascuna delle diverse categorie di soggetti passivi Irap, quali indicate nell'art. 3, quella in esame è diretta invece a indicare gli oneri deducibili con riferimento a tutte dette categorie ovvero a sottogruppi delle stesse, dando in tal senso un primo riscontro alla indicazione contenuta in rubrica secondo cui si tratta, per l'appunto, di «disposizioni comuni».

Sotto il secondo profilo appare poi ancor più indicativo il fatto che, mentre le successive sottoarticolazioni della medesima disposizione [e segnatamente i punti 2 e seguenti della medesima lett. a) del comma



1] limitano espressamente la loro applicabilità a più ristretti gruppi di soggetti passivi, tutte in particolare escludendo proprio quelli di cui alla lett. *e-bis*) del comma 1 dell'art. 3, nessuna limitazione di tal genere è desumibile invece dalla citata previsione di cui al pt. 1.

Né pare sostenibile che tale circostanza sia frutto casuale e non ponderato di tecnica legislativa. Trattasi infatti di previsione contenuta già nel testo originario della disposizione e rimasta immutata nel tempo, anche a seguito delle numerose modifiche che, in altre parti, la stessa ha subito: modifiche che pure hanno più volte escluso, ad altri fini, proprio gli enti pubblici e le altre istituzioni od organi considerati nella più volte menzionata lett. *e-bis*) del comma 1 dell'art. 3. Immutata, in particolare, la previsione che qui interessa è rimasta anche a seguito della introduzione nel comma 1 dell'art. 3 proprio di tale lett. *e-bis*), ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. *a*), d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 506: novella quest'ultima con la quale pure sono state apportate altre rilevanti modifiche al testo dello stesso articolo 11. Così come immutata essa è rimasta anche dopo le numerosissime altre modifiche che la stessa disposizione ha ancora successivamente subito, le quali pure, ad altri fini, hanno distinto i soggetti passivi di che trattasi dagli altri [v. *ex aliis* l'art. 16, comma 1, lett. *c*), legge 23 dicembre 2000, n. 388, che ha introdotto il comma *4-bis* a norma del quale sono ammessi in deduzione dalla base imponibile importi diversamente commisurati a seconda dell'entità di quest'ultima ma solo per i soggetti passivi «di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da *a*) ad *e*)», con esclusione dunque, evidentemente intenzionale, di quelli di cui alla lett. *e-bis*); l'art. 3 d.l. 24 settembre 2002, n. 209 convertito dalla legge 22 novembre 2002, n. 265; l'art. 5, comma 1, lett. *d*) ed *e*), legge 27 dicembre 2002, n. 289, che ha introdotto il comma *4-bis.1* con analoghe modifiche, per così dire, selettive; l'art. 1, comma 347, lett. *d*), legge 30 dicembre 2004, n. 311, che ha introdotto il comma *4-quater*; e così via

enumerando fino all'art. 1, commi 73, 123 e 124, legge 28 dicembre 2015, n. 208].

5. Per contro, priva di riconoscibile fondamento logico sistematico si rivela la tesi dell'Ufficio secondo la quale la previsione in esame (deducibilità dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro) non può intendersi riferita ai soggetti che, ai fini della determinazione dell'imponibile Irap, sono tenuti ad avvalersi del c.d. metodo retributivo [base imponibile determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente: art. 10-*bis*, comma 1, d.lgs. cit.], dal momento che quegli oneri sono di fatto già esclusi da tale base, in quanto unicamente composta delle retribuzioni erogate al personale dipendente, le quali non sopportano in alcuna misura detti contributi.

Tale tesi muove evidentemente dal postulato secondo cui un dato onere in tanto è deducibile della base imponibile in quanto concorra, direttamente o indirettamente, in senso aritmetico, alla sua formazione.

Trattasi però di postulato che non trova fondamento nel sistema.

La deduzione di un importo dalla base imponibile richiede soltanto che si tratti di un costo effettivamente sostenuto dal contribuente ed inerente all'attività soggetta a tassazione, essendo attribuito alla discrezione del legislatore la scelta di ritenerlo rilevante con riferimento al fondamento d'imposta, non anche che esso concorra in positivo alla determinazione aritmetica della base imponibile, di modo che la deduzione abbia a comportare solo un azzeramento della sua incidenza sul calcolo dell'imposta.

Nel caso di specie non può dubitarsi che, anche per le amministrazioni pubbliche e gli enti ad esse equiparati ai sensi

dell'art. 3, comma 1, lett. *e-bis*), d.lgs. n. 446 del 1997, i contributi di che trattasi rappresentino un costo e non si vede ragione per cui esso, a differenza degli altri soggetti passivi di imposta, non debba nei loro confronti essere considerato meritevole di comportare una riduzione dell'imponibile e, quindi, dell'imposta.

Varrà al riguardo considerare che, anche per tali soggetti, il presupposto d'imposta rimane pur sempre identificato nel c.d. valore aggiunto netto della produzione, in astratto commisurato alla differenza tra valore e costi della produzione, diversi da quelli di lavoro e per interessi. Trattandosi però di enti che non svolgono attività commerciale, tali grandezze economiche (e in particolare la prima: valore della produzione) non possono ricavarsi dalle componenti del conto economico di cui all'art. 2425, lett. A e B, cod. civ., in sostituzione delle quali viene ritenuto adeguatamente rappresentativo, in termini sostanzialmente convenzionali, l'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente e degli altri redditi e compensi indicati nel comma 1 dell'art. 10-*bis* d.lgs. cit..

Ciò non toglie però che oggetto d'imposta rimanga il «valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione» (art. 4 d.lgs. n. 446 del 1997) e che esso sia il frutto di una attività che, anche per i soggetti di che trattasi, sconti dei costi, tra i quali anche quelli rappresentati dai contributi per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro, la cui rilevanza — evidentemente legata alla particolare importanza assegnata dal legislatore a tale onere contributivo, il cui tempestivo assolvimento si intende incentivare con la deduzione dei relativi importi dalla base imponibile Irap — ai fini predetti rimane invariata.

Il fatto però che, con riferimento alle amministrazioni pubbliche e agli altri soggetti ad esse equiparati di cui all'art. 3, comma 1, lett. *e-bis*) d.lgs. n. 446 del 1997, la base imponibile sia determinata alla



stregua di parametro che prescinde da una impossibile sottrazione tra valore e costi della produzione, non dimostra affatto che i contributi in questione, quali costi del personale, siano da considerare già esclusi dal peso d'imposta, potendosi al contrario considerare quel parametro (le retribuzioni) scelto dal legislatore solo quale espressione aritmetica maggiormente in grado di rappresentare, alla stregua di una opzione, come detto, sostanzialmente convenzionale, almeno ai fini di che trattasi, quello rappresentato, per gli altri soggetti passivi d'imposta, dalla differenza tra valore e costi della produzione (diversi da quelli di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13) dell'art. 2425 cod. civ.).

6. Resta ferma naturalmente la necessità che, perché siano dedotti, si dia prova dell'effettività dei costi e, dunque, per quel che qui interessa, dell'effettivo versamento da parte degli enti predetti dei contributi di che trattasi.

La sussistenza di tale presupposto non è nella specie in discussione, ma il rilievo vale a mettere in luce l'intrinseca contraddittorietà dell'argomento su cui si fonda la tesi dell'amministrazione.

Ed invero l'assunto che le retribuzioni erogate al personale dipendente non sopportano in alcuna misura detti contributi sta solo a significare che questi non sono a carico del lavoratore ma del datore di lavoro; per contro, se detti costi fossero inseriti in busta ciò starebbe a significare che essi sono imputati al lavoratore e, allora sì, ma solo allora, non potrebbero essere dedotti, non potendosi considerare costi effettivamente sopportati dall'ente contribuente.

7. Il ricorso deve essere pertanto rigettato.

Avuto tuttavia riguardo alla novità, nel panorama giurisprudenziale di questa Corte, e alla complessità della questione trattata, si ravvisano i presupposti per l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso. Compensa integralmente le spese processuali.

Così deciso il 5/4/2017