

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 12 ottobre 2026, n. 26676

Svolgimento del processo

1. La controversia trae origine da un'istanza di rimborso Irap proposta dall'Azienda Ospedaliera Ospedali Riuniti Marche Nord, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, relativa alle annualità 2014, 2015 e 2016, fondata sulla deducibilità dei contributi INAIL dalla base imponibile dell'Irap anche se determinata secondo il c.d. metodo retributivo. Formatosi il silenzio-rigetto, la contribuente adiva il giudice tributario, che accoglieva il ricorso.

La decisione era confermata in appello dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, la quale riteneva legittima la deduzione dei contributi INAIL indipendentemente dal metodo di determinazione della base imponibile e reputava assolto l'onere probatorio gravante sul contribuente.

2. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a due motivi, cui l'Azienda Ospedaliera ha opposto controricorso.

Il consigliere delegato ha depositato proposta di definizione anticipata cui ha fatto seguito istanza di decisione da parte dell'Agenzia ricorrente.

Il ricorso è stato quindi fissato ex art. 380-BIS.1 c.p.c. per l'adunanza camerale del 15/09/2026, per la quale l'Agenzia delle entrate ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Non può essere accolta la richiesta di trattazione in pubblica udienza, formulata dall'Agenzia delle entrate in apposita istanza cui ha fatto seguito memoria di contestazione della controricorrente, ben potendo il collegio giudicante escludere la ricorrenza dei relativi

presupposti, in ragione dei principi di diritto da applicare al caso di specie (Cass., Sez. U., n. 14437/2018), ed allorquando non si verta in tema di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza (Cass., Sez. U., n. 8093/2020; Cass. n. 2047/2022; Cass. n. 392/2021; Cass. n. 26480/2020), il che è quanto avviene nel caso di specie, alla luce delle successive considerazioni dalle quali emerge la presenza di un consolidato formante giurisprudenziale, ribadito anche di recente.

2. Con il primo motivo di ricorso si deduce la "Violazione/falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 11, comma 1, lett. a), n. 1), e 10-bis, comma 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in una con l'art. 12, commi 1 e 3, della L. 30 aprile 1969, n. 153, come modificato dall'art. 6 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, e con gli artt. 49 e 51, commi 1 e 2, lett. a), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché in una con l'art. 38, I comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e con l'art. 2697, I comma, c.c., in relazione all'art. 360, I comma, n. 3), c.p.c."; la sentenza di appello ha riconosciuto la deducibilità dei contributi Inail dalla base imponibile Irap determinata secondo il c.d. "metodo retributivo", a prescindere dalla prova del fatto che tale base imponibile, coincidente con le complessive retribuzioni corrisposte al personale dipendente, fosse stata determinata e dichiarata "al



lordo" dei predetti contributi. Solo in presenza di detto presupposto, infatti, sarebbe possibile applicare la deduzione invocata, altrimenti verificandosi una doppia deduzione del medesimo onere.

2.1. Con il secondo motivo si deduce l'omesso esame di un fatto decisivo, quale la mancata prova, ad opera della controparte, della rappresentazione, nelle dichiarazioni Irap, di un valore delle retribuzioni "al lordo", e non "al netto", dei contributi Inail, in relazione all'art. 360, I comma, n. 5), c.p.c.).

3. I due motivi vanno congiuntamente esaminati e sono infondati, alla luce di un costante orientamento di questa Corte, espresso in plurime decisioni dal 2017 ad oggi.

3.1. La quaestio iuris è infatti costituita dalla applicabilità alle aziende ospedaliere, soggetti Irap (art. 3, comma 1, lett. e-bis D.Lgs. n. 446 del 1997) la cui base imponibile è determinata in base al metodo retributivo (ex art. 10-bis D.Lgs. n. 446 del 1997), della deduzione per i contributi INAIL (prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a) del medesimo decreto).

Tale questione è stata oggetto di plurimi interventi di questa Corte, i primi dei quali sono le sentenze Cass. n. 15036 e 15037 del 2017 (rese all'esito di udienza pubblica), che hanno evidenziato come la tesi della 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), dei "contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro", riposi su argomenti testuali e sistematici difficilmente superabili, argomenti che appare opportuno (anche per quanto si dirà poi) riportare integralmente:

- la norma che prevede la deducibilità di tali contributi dalla base imponibile è 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 p. 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 5 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 p. 1.

La Corte, nelle predette decisioni, ebbe già modo di evidenziare come non fosse sostenibile che tale circostanza fosse 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.

In particolare, la previsione che qui interessa è rimasta immutata 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 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. 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 6 enumerando fino all'art. 1, commi 73, 123 e 124, legge 28 dicembre 2015, n. 208).

Oltre a tali argomenti testuali, questa Corte evidenziò come fosse "priva di riconoscibile fondamento logico sistematico... 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 dalla 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 7 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".

Ed infatti, si osservò 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, osservò la Corte, 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 c.c.).

Tali considerazioni sono state ribadite dalla Corte in plurime successive occasioni: in tal senso infatti sono Cass. n. 16157/2017; Cass. n. 29867/2017; Cass. n. 33043/2019; Cass. n. 11021/2019; Cass. n. 20415/2023; Cass. n. 35642/2023 (ove già si ribadì la persistente validità dell'orientamento e si escluse la rimessione alla udienza pubblica); Cass. n. 2509/2026.

Trattasi di orientamento quindi evidentemente consolidato e ancora di recente ribadito dalla sezione, cui ha dato coerente applicazione la CGT2.

Le censure sono quindi manifestamente infondate sia in diritto che in fatto in quanto esse assumono come decisivo il profilo della mancata dimostrazione della determinazione della base imponibile IRAP al lordo dei contributi INAIL, e quindi in definitiva ancora facendo valere il divieto di doppia deduzione, questione che però non è decisiva alla luce di quanto ritenuto dalla Corte nei pregressi arresti, ove si era evidenziato che, ai fini della deduzione dei contributi INAIL da parte dell'azienda ospedaliera la cui base imponibile



è determinata in base al metodo retributivo, fosse sufficiente che i costi risultino effettivamente sostenuti e inerenti.

3.2. La dedotta violazione dell'art. 2697 c.c. è poi manifestamente infondata poiché non viene denunciata una indebita inversione dell'onere della prova, ma si assume che l'onere probatorio gravante sul contribuente dovesse estendersi anche alla dimostrazione della preventiva deduzione dei contributi dalla base imponibile IRAP.

3.3. Il secondo motivo è poi comunque inammissibile in presenza di una cd. doppia conforme, circostanza in presenza della quale il vizio di omesso esame del fatto decisivo è deducibile solo a condizione che il ricorrente indichi specificamente le ragioni di fatto poste a

fondamento delle due decisioni e ne dimostri la divergenza, onere nella specie non assolto (Cass., Sez. U., nn. 8053/2014 e 22430/2018; Cass. n. 26774/2016). Tale conclusione è stata ritenuta valida anche nel regime dell'art. 360, quarto comma, c.p.c. e non solo quando la decisione di secondo grado sia interamente corrispondente a quella di primo grado, ma anche quando le due statuizioni siano fondate sul medesimo iter logico-argomentativo in relazione ai fatti principali oggetto della causa, posto che la novellata previsione normativa, nel riferirsi a "le stesse ragioni inerenti ai medesimi fatti" ha reso ancor più chiara, rispetto alla previgente espressione "questioni di fatto", la necessità che la verifica di conformità delle decisioni venga svolta rispetto "ai fatti" (Cass. n. 19481/2026).

4. Concludendo il ricorso deve essere respinto.

Alla soccombenza segue la condanna al pagamento delle spese in favore della controricorrente.

Poiché la decisione è conforme alla proposta di definizione anticipata, la parte ricorrente va, inoltre, condannata al pagamento, ai sensi dell'art. 96, terzo comma, c.p.c., di una somma in favore della controricorrente, nonché, ai sensi dell'art. 96, quarto comma, c.p.c., al pagamento dell'ulteriore somma liquidata in dispositivo in favore della cassa delle ammende, in virtù del richiamo a tali disposizioni operato dall'art. 380-bis c.p.c.

La soccombenza di una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, determina che non si applichi l'art. 13, comma 1-quater, D.P.R. n. 115/2002 (Cass. n. 1778/2016).

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.800,00 per compensi, Euro 200,00 per esborsi, oltre alle spese forfettarie al 15 per cento, IVA e CP, oltre ad Euro 5.800,00 ai sensi dell'art. 96, terzo comma, c.p.c.;

