

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 20 dicembre 2023, n. 35642

Rilevato che

1. L'Azienda XXX (in seguito XXX, d'innanzi "XXX") chiese all'Erario il rimborso dell'Irap versata in eccesso negli anni compresi fra il 2009 e il 2013.

A sostegno dell'istanza rappresentò di aver calcolato l'imponibile con il metodo "retributivo" previsto dall'art. 10 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, applicando l'aliquota dell'8,5% sull'ammontare degli emolumenti riconosciuti al proprio personale, e di non aver potuto godere della deduzione, prevista dal successivo art. 11, comma 1, lett. a), dei contributi versati per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, in quanto non prevista dal modello Irap, quantunque compatibile con il modello di liquidazione adottato.

Il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione formatosi sulle istanze fu impugnato dalla XXX con tre distinti ricorsi innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Padova, la quale, riunitili, li accolse.

2. Tale sentenza fu integralmente riformata dalla Commissione tributaria regionale del Veneto, adita con gravame dell'Amministrazione.

Questa Corte, interessata dal ricorso della contribuente, annullò la sentenza d'appello con propria ordinanza n. 33043/2019, osservando che la portata precettiva dell'art. 11, comma 1, lett. a), punto 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, con riferimento a qualsiasi categoria di soggetto passivo, consente la deducibilità dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro prescindendo dal metodo di determinazione della base imponibile (analitico o retributivo), ove si tratti di costi effettivamente sostenuti ed inerenti all'attività svolta e soggetta a tassazione.

Riassunto il giudizio a cura dell'ente contribuente innanzi alla C.T.R., quest'ultima accolse la domanda di rimborso, richiamandosi al principio affermato in sede di rinvio.

3. L'Agenzia delle entrate ha impugnato la pronuncia dei giudici regionali con ricorso per cassazione affidato a due motivi. Resiste con controricorso l'ente intimato.

Considerato che

1. Con il primo motivo l'Agenzia ricorrente denuncia violazione degli artt. 10, 10-bis e 11 del d.lgs. n. 446 del 1997, dell'art. 12 della l. 30 aprile 1969, n. 153 e degli artt. 48, 49 e 51 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

La sentenza d'appello è sottoposta a critica nella parte in cui ha ritenuto che l'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997, che disciplina la deducibilità degli oneri corrisposti a fini Inail, sia applicabile anche ai soggetti d'imposta che hanno optato per il regime di calcolo "retributivo", non essendo normativamente prevista alcuna distinzione nei loro confronti.

La ricorrente corrobora i propri assunti con ricorso tanto al criterio ermeneutico letterale, quanto a quello teleologico; quindi, pur dichiaratamente cognita del contrario avviso della giurisprudenza di questa Corte, ne sollecita una revisione.

2. Il secondo motivo, articolato in via di subordine, denuncia violazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997 e dell'art. 2697 cod. civ. con riferimento all'onere della prova in tema di rimborso.



La ricorrente, premesso che tale onere grava sul contribuente, osserva di aver contestato la documentazione prodotta dalla XXX, in quanto sintetica e riepilogativa di dati aggregati, e come tale inidonea a specificare la natura dei singoli rapporti, avuto riguardo al fatto che quelli diversi dal lavoro subordinato non possono godere di alcuna deduzione.

3. Il primo motivo è infondato.

Sul tema qui in discussione, questa Corte – con indirizzo dal quale non vi è ragione di discostarsi, sì da escludere anche la rimessione della causa alle Sezioni Unite di questa Corte – ha più volte affermato che la portata precettiva dell'art. 11, comma 1, lett. a), punto 1, del d.lgs. n. 446 del 1997 si estende a qualsiasi categoria di soggetto passivo, consentendo così la deducibilità dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro a prescindere dal metodo di determinazione (analitico o retributivo) della base imponibile, ove si tratti di costi effettivamente sostenuti ed inerenti all'attività svolta e soggetta a tassazione (Cass. n. 33043/2019; Cass. n. 11021/2019; Cass. n. 15036/2017 ed altre).

Nelle richiamate decisioni, in particolare, si sottolinea, per un verso, l'univocità del dato letterale della norma (la quale prevede, testualmente, che «nella determinazione della base imponibile [...] sono ammessi in deduzione [...] i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro») e, per altro verso, il fatto che lo scopo della stessa sia quello di attribuire alla disposizione un valore precettivo che «prescinde integralmente dal metodo di determinazione della base imponibile [...] essendo attribuita alla discrezionalità del legislatore la scelta di ritenerlo rilevante con riferimento al fondamento d'imposta, e non anche che esso concorra in positivo alla determinazione della base imponibile, di modo che la deduzione abbia a comportare solo un azzeramento della sua incidenza sul calcolo dell'imposta» (così, espressamente, la citata Cass. n. 11021/2019).

Le stesse indicazioni, peraltro, sono chiaramente espresse nel principio di diritto affermato da questa Corte in sede di rinvio, al quale, poi, la sentenza della C.T.R. si è correttamente uniformata; la censura, pertanto, oltre a denunziare un vizio insussistente, incontra il limite del giudizio di rinvio, del quale pretende, in questa sede, una non consentita rinnovazione.

4. Il secondo motivo, per come formulato, non supera il vaglio di ammissibilità.

4.1. In primo luogo – e a fronte delle affermazioni contenute nella sentenza impugnata, secondo la quale le produzioni effettuate dalla XXX consentono di individuare «l'imponibile contributivo e la corrispondenza con quanto pagato» – la ricorrente, dolendosi della valutazione operata dalla C.T.R., assume di aver rivolto a tali produzioni quelle «eccezioni specifiche e articolate che indicassero quali somme non fossero riferibili ai contributi» che i giudici d'appello hanno invece rilevato come mancanti.

Essa, tuttavia, non riproduce o richiama i propri motivi di gravame con il livello di specificità necessario a verificare tale assunto, avuto particolare riguardo al fatto che, poiché oggetto di doglianza era l'erroneo rilievo dell'operatività del principio di non contestazione, sarebbe occorsa un'allegazione puntuale degli elementi di significato contrario (cfr. Cass. n. 20637/2016)

4.2. In ogni caso, la censura, essenzialmente volta a denunziare l'erronea applicazione della fondamentale regola probatoria enunciata dall'art. 2697 cod. civ., non si confronta con il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui detta violazione sussiste soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte



diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare, secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni; mentre, per dedurre la violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., occorre denunciare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta da tale disposizione, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciuti, non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dal successivo art. 116 (così, fra le numerose altre, Cass. n. 26769/2018; Cass. n. 13395/2018; conf. Cass. n. 18092/2020).

5. In conclusione, il ricorso dev'essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Poiché la parte soccombente è un'amministrazione pubblica patrocinata dall'Avvocatura generale dello Stato, non si dà luogo all'ordine di pagamento del doppio contributo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio, che liquida in € 7.800,00, oltre € 200,00 per esborsi, rimborso forfetario al 15% e oneri di legge.

