



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Diniego rimborso
IRES 2009

ANDREINA	GIUDICEPIETRO	Presidente	R.G.N.324/2018
MARIA LUISA	DE ROSA	Consigliere Rel.	CC – 17/03/2023
ENZA MARIA	LA TORRE	Consigliere	
FEDERICO	LUME	Consigliere	
ROSANNA	ANGARANO	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 324/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
con sede in

(omissis)

rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso
l'Avvocatura generale dello Stato.

– ricorrente –

contro

(omissis)

(omissis)

S.P.A., in persona del legale
rappresentate *pro tempore*.

– intimato –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LAZIO n. 2837/2017,
depositata in data 18 maggio 2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17 marzo
2023 dal consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa.

Rilevato che:

1. In data 30 novembre 2010, la società contribuente presentava
all'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I^a di Roma istanza
di rimborso IRES per l'anno d'imposta 2009, atteso che, dallo
scomputo della quota IRAP deducibile ai sensi dell'art. 6 del d.l. 29



novembre 2008, n. 185 nonché dalle eccedenze a credito derivanti dalla precedente annualità, dai crediti d'imposta maturati nell'anno e dalle ritenute d'acconto subite, la dichiarazione si era conclusa con un'imposta a credito. Assumendo impossibile l'integrale deduzione dell'IRAP ex art. 1, comma secondo, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, impossibilità ritenuta incostituzionale, la contribuente richiedeva il rimborso dell'IRES, (pari ad € 194.427,00 ridotta da € 403.357,00) conseguente al ricalcolo dell'imposta virtuale netta, risultante della deducibilità integrale dell'IRAP. L'Ufficio finanziario, con nota del primo febbraio 2011, comunicava alla contribuente l'improcedibilità dell'istruttoria relativa all'istanza di rimborso avanzata, essendo ancora in corso i termini per la presentazione di un'eventuale dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

2. Avverso detto provvedimento, la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Roma; si costituiva anche l'Agenzia delle Entrate con controdeduzioni, sollevando l'inammissibilità dell'azione spiegata, non costituendo il provvedimento impugnato alcun definitivo diniego di rimborso e rilevando altresì la manifesta infondatezza della questione di costituzionalità prospettata.

3. La C.t.p., con sentenza n. 18644/45/2015, accoglieva il ricorso della contribuente, rimettendo, peraltro, all'Ufficio la quantificazione dello stesso.

4. Contro tale decisione proponeva appello la società contribuente dinanzi la C.t.r. del Lazio; si costituiva anche l'Ufficio, chiarendo le modalità con cui era addivenuto al calcolo del rimborso erogato alla controparte, specificando che, nel relativo calcolo, non erano state considerate le spese relative al personale prestato da terzi ed al lavoro interinale.

5. Con sentenza n. 2837/2017, depositata in data 18 maggio 2017, la C.t.r. adita accoglieva il gravame della contribuente,



confermando l'operato del giudice di prime cure e compensando le spese di giudizio.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. del Lazio, l'ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

La contribuente è rimasta intimata non avendo svolto attività difensiva.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 17 marzo 2023 per la quale non sono state depositate memorie.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito con legge 22 dicembre 2011, n. 214), dell'art. 11 del d.lgs. n. 446 del 1997, nonché degli articoli 22 e 30 del d.lgs. 29 luglio 2003, n. 267, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'ufficio lamenta *l'error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha ritenuto plausibile la tesi della società secondo cui devono essere inclusi nella quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato anche i costi del personale prestato da terzi e del lavoro interinale.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.l. n. 201 del 2011 (convertito con legge 22 dicembre 2011, n. 214), dell'art. 4 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito con legge 26 aprile 2012, n. 44), nonché degli artt. 44 e 44-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'ufficio lamenta *l'error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha riconosciuto, in favore della società contribuente, gli interessi sul rimborso riconosciute a decorrere da data anteriore a quella di loro esigibilità e, segnatamente, a far data dai versamenti addirittura del 2009.

2. Il primo motivo è infondato ed in parte inammissibile.



La questione agitata afferisce alla possibilità che i costi sopportati da un'impresa per lavoro prestato da terzi o interinale (per somministrazione di lavoro) siano o meno da ricomprendere nelle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 comma uno lett. a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-octies del d.lgs n. 446 del 1997.

2.1. Come è noto l'IRAP colpisce la capacità contributiva costituita dal valore netto della produzione derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione (art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997). Le regole di determinazione del valore netto della produzione sono stabilite dal legislatore con una disciplina contenuta negli art. 5 e ss. del citato d. lgs. ed è distinta in relazione alle diverse categorie di soggetti passivi IRAP. Per le società di capitali la norma di riferimento è l'art. 5 nel quale si prevede, al comma uno, che la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lett. a) e b) dell'art. 2425 cod. civ. con esclusione delle voci di cui i nn. 9, 10, lett. c) e d), 12 e 13 così come risultanti dal conto economico di esercizio.

2.2. Deve rilevarsi che, nelle regole di determinazione della base imponibile IRAP, da un lato, si attribuisce valore al costo del lavoro *tout court*, in un'ottica quindi assolutamente sostanziale e senza alcuna distinzione fondata sul tipo di rapporto di lavoro intercorrente tra l'impresa ed il lavoratore che presta per essa la propria attività, e, dall'altro, il costo del lavoro in materia IRAP non rileva come accade, invece, nelle imposte sui redditi, non rappresentando un componente negativo deducibile.

Di poi, l'art. 2 del d.lgs. n. 201 del 2011 recante "*Disposizioni urgenti per la crescita l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*" ha introdotto una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP legata alle spese per il personale dipendente o assimilato in aggiunta alla deduzione forfettaria di cui all'art. 6 del



d.l. n. 185 del 2008; pertanto, trattasi di un valore "negativo" che si intende riferito in generale all'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente qualunque sia la tipologia di contratto di lavoro.

2.3. Quindi, se si considera che l'art. 2425 cod. civ. contempla, al n. 9, i costi "per il personale" e che, nel documento interpretativo n. 1 del principio contabile 12 dell'OIC, nella voce B9 "vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, ivi incluso il lavoro interinale, ai sensi del principio della prevalenza della sostanza sulla forma" (per cui è l'utilizzatore il soggetto su cui grava definitivamente il costo del lavoratore), non può ritenersi esclusa la quota imponibile delle spese per il personale dipendente somministrato da terzi sull'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente o assimilato. Ancora, se anche i costi per il lavoro interinale – in quanto compresi alla voce B9 del conto economico – non sono deducibili ai fini IRAP e finiscono dunque per essere imponibili ai fini della medesima imposta, conseguentemente, l'IRAP versata in relazione alla quota imponibile dei costi per il lavoro interinale esclusi da base imponibile diventa deducibile ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'art. 2, comma 1, d.l. n. 201/2011.

2.4. Di poi, la "quota imponibile" a cui si riferisce l'art. 2 del d.l. n. 201/2011 è la quota imponibile ai fini dell'IRAP non offrendo alcuna nuova e diversa nozione di "quota imponibile" relativa alle spese per il personale ai fini IRAP ed, invero, tale conclusione è confermata dallo stesso art. 2, comma 1, del d.l. n. 201/2011, il quale stabilisce – senza lasciare spazio a diversi margini di interpretazione – che ciò che si può dedurre dalle imposte sui redditi è sic et simpliciter "un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e



assimilato". È la stessa norma, vigente *ratione temporis*, che prevede un legame indissolubile con le regole di determinazione dell'Irap che, si ripete, esclude dalla base imponibile IRAP i costi per il lavoro interinale.

2.5. Ancora, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 2012 chiarisce che la disposizione in esame (e cioè l'art. 2, comma 1 del d.l. n. 201/2011) vuole consentire di dedurre nell'ambito dell'IRES o dell'IRPEF quota parte dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato che non sono ordinariamente deducibili in base alla normativa dell'IRAP" deponendo nel senso che i costi per lavoro interinale sono costi per il personale dipendente e non sono deducibili ai fini Irap; di conseguenza, per essi si applica l'art. 2, comma 1, d.l. n. 201 del 2011, ai sensi del quale la quota di IRAP imponibile delle spese per il personale dipendente è deducibile dall'imposta sul reddito.

Infine, la risoluzione n. 35 del 6 febbraio 2009 - avente ad oggetto *"Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Trattamento tributario, ai fini IRAP, del distacco del personale - Articolo 11, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997 - "* chiarisce, con riferimento alla disciplina normativa all'epoca vigente, che sono esclusi dalla formazione della base imponibile ai fini IRAP del soggetto distaccante gli importi spettanti a titolo di rimborso degli oneri relativi al personale distaccato e sono indeducibili gli importi erogati dal soggetto distaccatario relativi ai lavoratori distaccati.

2.6. La censura è, poi, inammissibile nella parte in cui attinge al merito del calcolo del corretto importo da detrarre rivestendo per questa parte, una natura meritoriale siccome visibilmente preordinata ad un nuovo esame delle risultanze istruttorie in quanto la ricorrente propone elementi già adottati nei gradi di merito; la prospettazione è evidentemente finalizzata ad ottenere una



valutazione delle prove e quindi un accertamento **fattuale di segno** opposto a quello espresso dalla C.t.r.

Nella sentenza impugnata, la Ctr. ha chiarito, con una motivazione immune da vizi logici, che l'art. 2 del d.lgs. n. 201 del 2011 recante *"Disposizioni urgenti per la crescita l'equità e il consolidamento dei conti pubblici"* ha introdotto una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP legata alle spese per il personale dipendente in aggiunta alla deduzione forfettaria di cui all'art. 6 del d.l. n. 185 del 2008. Ha, altresì, rappresentato come le spese per il personale dipendente di cui all'art. 49 del d.P.R. n. 917 del 1986 comprendono, innanzitutto, retribuzioni, oneri sociali, contributi assistenziali, quota trattamento di fine rapporto, quota previdenza complementare, rimborsi chilometrici nonché le indennità di trasferta, le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo e quelle accantonate per il trattamento di fine rapporto o per altre erogazioni attinenti al rapporto di lavoro dipendente e assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi. Con riferimento, poi, ai costi sostenuti per il personale assimilato, rilevano i compensi e relativi contributi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi e a progetto e agli amministratori di società.

3. Il secondo motivo è inammissibile.

Invero, seppur implicitamente, la C.t.r. ha ritenuto di accogliere gli interessi così come richiesti dalla contribuente ai sensi dell'art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973 e, quindi, a far data dai versamenti addirittura del 2009.

Deve, peraltro, rilevarsi che con l'art. 4, comma 12, del d.l. n. 16 del 2012 è stata riconosciuta la deducibilità del costo per il personale anche per anni precedenti al 2012, e la possibilità di chiedere il relativo rimborso, demandando ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate di stabilire le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012 per i quali alla



data di entrata in vigore del presente decreto sia ancora pendente
il termine di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Conseguentemente, la censura - secondo cui il diritto al rimborso è sorto per la contribuente soltanto nel 2012 sicché tale diritto non poteva essere fatto valere dalla data del versamento perché la deducibilità dell'IRAP dall'IRES non era prevista dalla normativa vigente *ratione temporis* (non potendo essere riconosciuti interessi per quel periodo di tempo nel quale il diritto alla predetta deducibilità non era previsto) - non è conforme a diritto ed è anche carente del requisito della specificità perché la norma in questione prevede, tra l'altro, che «In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dai commi da 2 a 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo».

Sotto questo profilo, l'Agenzia delle Entrate non ha allegato il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate volto a stabilire le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012 e nulla ha dedotto sul punto.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Nulla per le spese non essendosi costituita la parte resistente.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione



pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l'art. 13,
comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma il 17 marzo 2023

Il Presidente
Andreina Giudicepietro

