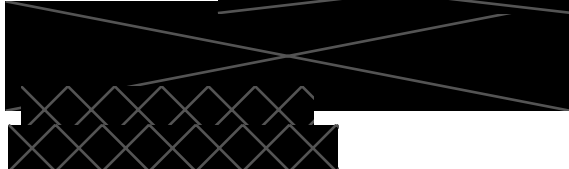
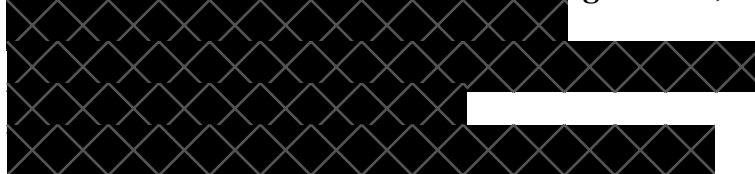


M E DI 
**OGGETTO: Interpello n. 907–182/2025****Articolo 11, comma 1, lett.a , le e 27 luglio 2000, n.212**


Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

In data 1  ea presentava istanza di interpello ordinario, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera a) della Legge 27 luglio 2000, n. 212, chiedendo se i contributi obbligatori contro gli infortuni relativi ai lavoratori a tempo indeterminato (art. 11, comma 1, lett. a), n. 1 del d.lgs. n. 446/1997) fossero deducibili

o meno dalla base imponibile IRAP relativa ai servizi istituzionali, determinata con il metodo retributivo (art. 10-bis, comma 1, d.lgs. n. 446/1997).

L'Istante precisava che, a seguito all'opzione di cui all'art. 10-bis, comma 2, del d.lgs. n. 446/97, determinava la base imponibile IRAP secondo le disposizioni dell'art. 5 per alcune delle attività commerciali esercitate (mensa, asilo nido e trasporto scolastico) e secondo l'art. 10-bis, comma 1, per i rimanenti servizi.

Nello specifico, l'Istante riferiva che il dubbio interpretativo nasceva dalla formulazione della norma di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 1 del d.lgs. n. 446/1997, così come modificata dall'art. 10 del d.l. n. 73/2022, convertito nella l. n. 122/2022, secondo cui "*Nella determinazione della base imponibile: a) sono ammessi in deduzione: 1) in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante richiama la giurisprudenza di legittimità secondo cui "*anche nell'ambito del metodo retributivo (e non solo in quello analitico) la successiva deduzione dei contributi INAIL (mediante riduzione delle retribuzioni) risulta sempre legittima ove si tratti di costi effettivamente sostenuti ed inerenti all'attività svolta e soggetta a tassazione (cfr. ex multis, da ultimo, Cass. 35642/2023)*".

Con riferimento all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 1 del d.lgs. n. 446/1997, ipotizza che "*probabilmente solo per errore tecnico/svista nel n. 1 (a differenza del n. 5), non è stato precisato "in relazione al personale dipendente diverso da quello a tempo*

indeterminato per i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi degli articoli da 5 a 9'''.

Argomenta che, per i soggetti che applicano il metodo retributivo, esclusi dalla previsione del comma 4-octies (*"Per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato"*), un'interpretazione letterale della norma favorirebbe *"insensatamente"* l'assunzione di lavoratori dipendenti a tempo determinato, per cui i contributi INAIL sarebbero deducibili, rispetto a quella di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, per cui i premi INAIL sarebbero indeducibili.

L'Istante conclude, quindi, che *"in linea con le indicazioni della Suprema Corte, anche nell'ambito delle attività per le quali l'Irap è versata con il metodo retributivo, siano ad oggi pienamente deducibili gli importi versati dall'Ente a titolo di contributi INAIL sia per i lavoratori assunti con contratto a tempo determinato che per quelli assunti con contratto a tempo indeterminato. In base a queste considerazioni, il Comune ritiene di poter scomputare tali oneri dal campo IK1 del modello Irap 2025"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 11, c. 1 lett. a) n. 1 del d.lgs. n. 446/1997, rubricato *"Disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta"*, nella versione attualmente vigente, risultante dalla modifica apportata dall'art. 10 del d.l. n. 73/2022, convertito nella l.n. 122/2022, dispone che, nella determinazione della base imponibile, sono ammessi in deduzione, fra gli altri, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni

sul lavoro ("premi INAIL"), *"in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato"*.

Si ritiene che la limitazione dell'applicabilità di tale disposizione ai soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato non sia una questione rilevante e decisiva per stabilire se i soggetti che determinano la base imponibile IRAP con il metodo retributivo possano o meno dedurre i premi INAIL relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (art. 10-bis, comma 1, d.lgs. n. 446/1997).

Per tali soggetti, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto l'indeducibilità dei premi INAIL relativi a tutti i lavoratori dipendenti, a tempo indeterminato o meno, sulla scorta di un'interpretazione logico-sistematica delle norme e del principio di non ammissibilità di una "doppia deduzione", che l'intervento legislativo del 2022 (art. 10 cit. del d.l. n. 73/2022) non risulta aver scalfito.

La circolare n. 148/2000 (par. 2.2.3) ha precisato che, con riferimento ai soggetti pubblici che determinano l'imposta con il sistema retributivo, l'autonoma deducibilità dei premi INAIL è consentita soltanto nelle ipotesi in cui i premi stessi non siano già stati computati in diminuzione della base imponibile.

E questo perché un dato onere è deducibile dalla base imponibile IRAP solo se concorre direttamente o indirettamente alla sua definizione.

Per i soggetti che applicano il metodo retributivo, pertanto, non sono deducibili i premi INAIL relativi a tutti i lavoratori dipendenti, compresi quelli a tempo indeterminato, poiché le retribuzioni di tali lavoratori sono assunte a tassazione ai fini IRAP con esclusione dei premi stessi (v. *infra*).

Sull'argomento è intervenuta a più riprese la Corte di Cassazione, da ultimo con la sentenza n. 35642/2023 citata dall'Istante, che ha riconosciuto *"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)"*.

Tale interpretazione giurisprudenziale è tuttora contrastata dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui la deduzione dei premi INAIL è possibile solo per i soggetti che adottano il metodo di calcolo della base imponibile IRAP analitico-contabile, in quanto è solo nell'ambito di tale metodo che la base imponibile IRAP viene calcolata al lordo dei contributi INAIL.

Viceversa, per i soggetti che adottano il metodo retributivo, le base imponibile è già calcolata al netto dei contributi INAIL, per cui la loro deduzione consentirebbe a tali soggetti di godere di un vero e proprio beneficio fiscale contrastante con la *ratio* delle norme e i principi dell'ordinamento tributario (circolare n. 61/2007, par. 1.2.2).

Tale conclusione poggia su un'interpretazione logico-sistematica dell'art. 11, comma 1, lettera a) n. 1 del d.lgs. n. 446/1997, dell'art. 10-bis, comma 1, del medesimo decreto (che regola il cosiddetto metodo retributivo) e dell'art. 12 della l. n. 153/1969, come sostituito dall'art. 6 del d.lgs. n. 314/1997 (che individua il reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi, da considerare nella determinazione della base imponibile IRAP).

Secondo l'art. 10-bis, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997: *"1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e-bis), la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l), del citato testo unico. Sono escluse dalla base imponibile le somme di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. Sono in ogni caso escluse dalla base imponibile le borse di studio e gli altri interventi di sostegno erogati dalle regioni, dalle province autonome e dai relativi organismi regionali per il diritto allo studio universitario, nonché dalle università, ai sensi della legge 2 dicembre 1991, n. 390. Le disposizioni del presente articolo non si applicano ai soggetti indicati nel primo periodo qualificati ai fini delle imposte sui redditi quali enti commerciali in quanto aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale per i quali la base imponibile è determinata secondo le disposizioni contenute negli articoli precedenti".*

Secondo l'art. 12 della l. n. 153/1969, come sostituito dall'art. 6 del d.lgs. n. 314/1997: *«1. Costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'articolo 46 [ora 49], comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, maturati nel periodo di riferimento. 2. Per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale*

si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 48 [ora 51] del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, salvo quanto specificato nei seguenti commi. 3. Le somme e i valori di cui al comma 1 dell'articolo 48 [ora 51] del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si intendono al lordo di qualsiasi contributo e trattenuta, ivi comprese quelle di cui al comma 2, lettera h), dello stesso articolo 48 [ora 51]».

Per quanto concerne i singoli elementi che compongono la retribuzione imponibile previdenziale, la circolare n. 97/1998 rinvia alla circolare INPS Direzione Centrale Contributi - n. 263 del 24 dicembre 1997, secondo cui il comma 3 dell'art. 12 sancisce il c.d. principio del "lordo" ai fini previdenziali, per cui *"continua a trovare applicazione il principio generale alla base del sistema secondo cui le somme ed i valori che compongono la base imponibile si intendono al lordo di qualsiasi contributo e trattenuta (quota del lavoratore per contribuzione previdenziale obbligatoria, trattenute fiscali ed ogni altra ritenuta)"*.

Tutto ciò premesso, nella nozione di reddito da lavoro dipendente ai fini previdenziali, rilevante ai fini della base imponibile IRAP, agli effetti dell'art. 10-bis del d.lgs. n. 446/1997, non si debbono includere i contributi previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro (fra cui rientrano i premi INAIL), in quanto non costituiscono contributi o trattenute a carico del lavoratore.

Per i soggetti che applicano il metodo retributivo, pertanto, la deduzione dell'importo di tali contributi INAIL sarebbe ingiustificata, traducendosi, nella sostanza,

nella irragionevole duplicazione di un beneficio derivante da un unico presupposto sostanziale.

L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria evita, in tal modo, un'inammissibile "doppia deduzione", in linea con i principi espressi dalla stessa Suprema Corte, in relazione a un'altra fattispecie, secondo cui *"sono deducibili le spese di ristrutturazione di immobile sottoposto a vincolo ai sensi della L. n. 1089 del 1939 solo se le stesse non siano già state portate in deduzione quali quote di ammortamento di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, non essendo conforme a canoni costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza una plurima deduzione di uno stesso onere"* (Cass. n. 10187/2018).

Si rammenta, in ogni caso, che nel caso in cui l'Istante svolga sia attività commerciali sia attività non commerciali e opti per la determinazione della base imponibile relativa all'attività commerciale con il metodo analitico di cui all'art. 10-bis, comma 2, del d.lgs n. 446 del 1997, la deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro potrà avvenire in misura proporzionale ai compensi afferenti le attività istituzionali e commerciali, qualora il personale sia utilizzato promiscuamente per entrambe le attività (circolare n. 99/1998).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, fermi restando gli ordinari poteri esercitabili dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

**(Firma su delega del Direttore
Regionale, Stefano Mastronardo)
La Capo Ufficio
Michela Vian
(firmato digitalmente)**