



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI BOLOGNA

SEZIONE 11

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                  |                 |                   |
|--------------------------|------------------|-----------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>FERRETTI</b>  | <b>GABRIELE</b> | <b>Presidente</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>MILANTONI</b> | <b>DONATO</b>   | <b>Relatore</b>   |
| <input type="checkbox"/> | <b>CONTI</b>     | <b>ALBERTO</b>  | <b>Giudice</b>    |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. [redacted]  
depositato il [redacted]

- avverso la sentenza n. [redacted] emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PARMA/  
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PARMA

proposto dal ricorrente:

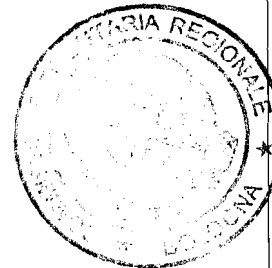
[redacted]  
[redacted]

difeso da:

ZAMBELLO DOTT. GIUSEPPE  
VIA TANARA,5 43100 PARMA PR

Atti impugnati:

SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRPEF 2003  
SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRPEF 2004  
SILENZIO RIFIUTO ISTANZA RIMB. IRPEF 2005



SEZIONE

N° 11

REG.GENERALE

N° 305/11

UDIENZA DEL

11/11/2014

ore 09:30

SENTENZA

N°

32

PRONUNCIATA IL:

11 NOV, 2014

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

9 GEN. 2015

Il Segretario  
Registrario  
Vater GHERARDINI

(SEGUE)

UDIENZA DEL  
2014

controparti:

AGENZIA DELLE ENTRATE  
DIREZIONE PROVINCIALE DI PARMA

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 46/01/2009 pronunciata il 10/12/2009 la Commissione tributaria provinciale di Parma riconosceva il diritto del contribuente [REDACTED] alla deduzione nella percentuale massima normativamente prevista del 10% e quindi il diritto al rimborso delle somme corrisposte a titolo di maggiore imposta IRPEF versata negli anni 2003, 2004 e 2005 per effetto della indeducibilità dell'IRAP.

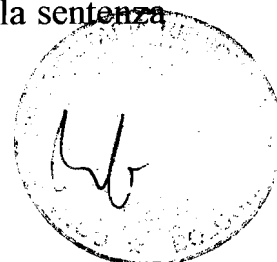
I primi giudici hanno deciso che, ai sensi dell'art. 6, 2° comma del D.L. n. 185/2008, per i periodi antecedenti al 2008, è stato riconosciuto il diritto ad una deduzione dell'IRAP dell'anno di competenza, fino ad un massimo del 10%.

Propone appello il contribuente chiedendo il riconoscimento del diritto al rimborso della maggiore imposta IRPEF ammontante a 2.982,72, euro oltre agli interessi maturati e maturandi e, ad integrazione di quanto esposto nei precedenti atti, deposita memorie illustrative datate 16 ottobre 2014 rinnovando la richiesta di rimborso integrale della maggiore imposta IRPEF.

In subordine chiede la trasmissione del fascicolo alla Corte Costituzionale per stabilire "se la parziale deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRPEG/IRES/IRPEF sia sufficiente a legittimare la conseguente determinazione dell'imposta IRPEG/IRES/IRPEF, stante il persistere del contrasto con l'art. 53 della Costituzione".

In mero subordine chiede di attendere le decisioni della Corte Costituzionale in relazione agli atti, tuttora pendenti, trasmessi prima d'ora dalla CTP di Parma e di Bologna, nonché dalla CTR di Milano e Napoli; in via meramente residuale, chiede che sia disposto il rimborso della maggiore imposta IRPEF dovuta dal contribuente sulla quota d'imposta IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato, come disposto dal decreto legge sulla semplificazione fiscale e dalla manovra finanziaria Monti.

Si costituisce nel presente giudizio l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Parma, deposita controdeduzioni e chiede il rigetto dell'appello ritenendo la sentenza impugnata completa ed esaustiva.



## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione osserva che le alterne vicende relative alle disposizioni legislative sulla deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, si sono concluse con l'ordinanza 8/12 ottobre 2012 n. 232 pronunciata dalla Corte Costituzionale a seguito delle censure mosse dai giudici di merito nei riguardi dell'art. 1 comma 2, del D. Lgs. 446/97 e dell'art. 6 D.L. 185/2008.

Rileva che, successivamente alla proposizione delle questioni di costituzionalità, era entrato in vigore l'art. 2 del D.L. 6/12/2011 che prevedeva la deduzione di un importo pari all'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente, al netto delle deduzioni spettanti e statuiva che tale "jus superveniens" avrebbe agito anche retroattivamente in materia di deducibilità dell'Irap.

Le deduzioni riguardavano i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese e i contributi assistenziali sostenuti per il personale dipendente a tempo indeterminato, le spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratto di formazione e lavoro, i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ed altro ancora.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate, con circolare 03/04/2013 n. 8/E, precisava che l'art. 2 del D.L. 201/2011 aveva introdotto, a partire dal 2012, una riduzione analitica delle imposte sul reddito dell'Irap afferente alle spese per il personale dipendente e assimilato, senza che ciò comportasse il venir meno della riduzione forfettaria del 10% riferibile a interessi passivi e oneri accessori.

Chiariva altresì che la deduzione competeva a tutti i contribuenti che avessero presentato o meno richiesta di rimborso nel rispetto dei termini previsti dall'art. 38 del DRP n. 602/73.

La Commissione ritiene che la indeducibilità dell'Irap nella determinazione del reddito imponibile Irpef/Ires violi il principio di capacità contributiva perché, a causa della indeducibilità del costo del personale dipendente ed altro, viene liquidata e versata un'imposta Irap su un reddito inesistente e, successivamente, viene pagata una imposta sopra un'altra imposta a causa della indeducibilità dell'IRAP dalla base imponibile Irpef/Ires.

Rileva inoltre che la indeducibilità dell'IRAP per i costi relativi al personale dipendente in sede di determinazione del reddito appare arbitraria in quanto oggetto del contrasto è la esatta individuazione della capacità contributiva del destinatario dell'imposta.

Infine, secondo quanto disposto dalla manovra finanziaria Monti (D.L. n. 201/2011), dal periodo di imposta in corso al 31/12/2012, si può dedurre integralmente dall'Ires e dall'Irpef anche la quota dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato, oltre alla quota del 10% dell'Irap di competenza (art. 6 D.L. 185/2008).

In particolare, possono beneficiare di tale disposizione società di capitali ed enti commerciali, società di persone ed imprese individuali, banche e altri enti finanziari, imprese di assicurazione, persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate, esercenti arti e professioni ed anche soggetti diversi da quelli sopra elencati, a



condizione che sia determinata la base imponibile IRAP ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, per opzione, ovvero per regime naturale.

La stessa Corte Costituzionale non ha deciso sul punto di diritto proposto dai giudici di merito ma ha rimesso loro l'impegno di valutare più compiutamente gli elementi che potrebbero portare alla rilevanza della incostituzionalità del tributo IRAP, con una ricostruzione più ampia del quadro normativo, onde evidenziare i presupposti dell'imposta che non può eccedere la capacità contributiva complessiva del contribuente, soprattutto in concorso con altri tributi alla cui base concorrono i medesimi elementi produttivi del reddito, al fine di non superare il limite e cadere nella irragionevolezza e, soprattutto, nell'arbitrio.

Per quanto sopra, visto che l'istanza di rimborso è stata depositata dal contribuente il 9/3/2007 e quindi nei termini di cui all'art. 38 DPR 6t02/73, la sentenza impugnata va riformata e l'Agenzia delle Entrate dovrà procedere al rimborso della maggiore somma versata a causa della indeducibilità dell'IRAP, per l'ammontare di Euro 2.982,72 relativamente agli anni 2003, 2004 e 2005.

Le spese di giudizio vanno compensate per la complessità della materia trattata, per la difficoltà dell'interpretazione della normativa di riferimento e della sua evoluzione nel tempo e per i diversi orientamenti giurisprudenziali.

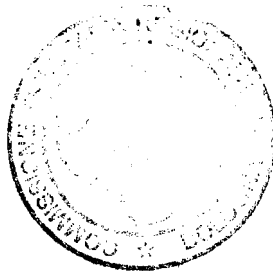
P.Q.M.

La Commissione, in parziale riforma dell'impugnata decisione e, in parziale accoglimento dell'appello, dispone il rimborso delle somme richieste, oltre accessori se e in quanto dovuti.

Spese compensate di entrambi i gradi di giudizio.

Così deciso in Bologna, l'11 novembre 2014

IL RELATORE est.



IL PRESIDENTE