



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI BOLOGNA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	FERRUCINI	GIANCARLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	GUICCIARDI	MIRELLA	Relatore
<input type="checkbox"/>	APONTE	ROBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1758/2012
spedito il 07/06/2012

- avverso la sentenza n. 40/2011 Sez:6 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di
PARMA

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PARMA

proposto dall'appellante:

[REDACTED]

difeso da:
ZAMBELLO GIUSEPPE
S.DA ZAROTTO 86/A 43100 PARMA PR

Atti impugnati:
DINIEGO RIMBORSO IRES-ALTRO 2005

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 1758/2012

UDIENZA DEL

26/11/2015 ore 14:00

N°

1375/16

PRONUNCIATA IL:

26 NOV. 2015

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

26 MAG. 2016

Il Segretario

Il segretario

Nicolino Iacovaccio

R.G.A 1758/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La [REDACTED] s.r.l. versava per l'anno 2005 euro 4.495,92 determinata dalla mancata deducibilità dell'IRAP di competenza pari ad euro 13.624,00=.

In data 22-02-2007 la [REDACTED] s.r.l. presentava istanza all'Agenzia delle Entrate di Parma il rimborso della suddetta somma, oltre interessi. Avverso il silenzio-rifiuto la società presentava ricorso avanti la Commissione tributaria provinciale di Parma, sostenendo che l'indeducibilità dell'IRAP nella determinazione del reddito imponibile IRES accentuava l'illegittimità di suddetto tributo comportando un versamento di imposte IRES su un reddito inesistente.

Pertanto, la società chiedeva l'accoglimento del ricorso, dichiarando il diritto al rimborso della somma di euro 4.495,92, in subordine, la trasmissione del fascicolo alla Corte Costituzionale.

Si costituiva l'Ufficio ove contestava ed eccepiva che sino ad un nuovo intervento del legislatore o una declaratoria di incostituzionalità della norma, la pretesa della società diretta al rimborso di maggiore imposte sui redditi versate a causa della indeducibilità dell'IRAP non poteva trovare accoglimento. Pertanto, l'Ufficio chiedeva l'inammissibilità e comunque l'infondatezza del ricorso con condanna alle spese.

La Commissione tributaria provinciale di Parma respingeva il ricorso con compensazione delle spese. 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%, e disquisiva sul concetto di indeducibilità.

Avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Parma n. 40/06/11 del 18-04-2011, depositata il 21-04-2011, proponeva appello avanti l'intestata Commissione tributaria regionale di Bologna la Cemos s.r.l., chiedendo il riconoscimento del diritto al rimborso della maggiore imposta IRES di euro 4.495,92= annualità 2005 oltre agli interessi di legge e, ad integrazione di quanto esposto nei precedenti atti, depositava memoria illustrativa con giurisprudenza, rinnovando la richiesta di rimborso integrale della maggiore imposta versata. In subordine chiedeva la trasmissione del fascicolo alla Corte Costituzionale per stabilire "se la parziale deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRPEG/ IRES/IRPEF fosse 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, 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*, alla luce delle recenti novità in materia di rimborsi IRAP disposte sia dal decreto legge sulla semplificazione fiscale (D.L. n. 16/2012) che dalla manovra finanziaria Monti (D.L. n. 201/2011), disporre il rimborso della maggiore imposta IRES dovuta dalla società sulla quota d'imposta IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato".

Nella fattispecie, l'appellante contestava tutte le conclusioni cui sono giunti i giudici di prime cure per le seguenti ragioni: a) incostituzionalità dell'Irap per indeducibilità dal reddito imponibile IRES / IRPEF: contrasto con l'articolo 53 della Costituzione, anche perché i Giudici di prime cure non avevano riconosciuto, in capo alla società ricorrente, il parziale diritto al rimborso dell'imposta IRES, in misura pari al 10%, ai sensi e per gli effetti dell'art. 6 della Legge n. 2/ 2009 (ex D.L. n. 185/2008). A ciò la società precisava che l'imposta IRAP rappresentava un costo fiscalmente indeducibile e conseguentemente l'imposta IRPEF / IRES veniva corrisposta anche sull'IRAP e quindi si pagava un'imposta sull'imposta. Altro motivo di impugnazione riguardava il fatto che l'imposta IRAP veniva calcolata su una base imponibile che non rappresentava l'utile netto dell'attività imprenditoriale (ricavi - costi inerenti l'attività), ma su un valore ottenuto incrementando predetto utile netto di alcuni costi (costi del personale dipendente, oneri finanziari etc.) che, pur essendo stati effettivamente sostenuti ed essendo



inerenti l'attività esercitata, non erano deducibili dalla base imponibile IRAP. Ciò comportava, in buona sostanza, il pagamento dell'imposta IRAP anche su tali costi.

Altro motivo dedotto deducibilità parziale (10%) dell'IRAP di competenza dalla base imponibile IRPEF / IRPEG / IRES – art. 6 del D.L. 185/2008, perché, dopo aver considerato che la deducibilità parziale dalla formazione della base imponibile, disposta dal 1° comma dell'art. 6 del D.L. 185/2008, pari al 10% dell'IRAP di competenza, non era sufficiente a legittimare suddetto tributo poiché si continuava a determinare ed a versare l'imposta IRPEF / IRES su un reddito inesistente pari al 90% del medesimo tributo IRAP, si riteneva che la rimessione degli atti alla CTP di Genova e alla CTP di Bologna, in relazione all'ordinanza della CTP di Genova (sul ricorso n. 1575/03, depositata il 12.02.2004) e delle n. 2 ordinanze della CTP di Bologna (n. 64/10/07 del 28.05.2007, n. 65/10/07 del 28.05.2007), disposta dalla Corte Costituzionale tramite ordinanza n. 258 del 30.07.2009 - pubblicata in G.U. n. 31 del 05.08.2009, avesse unicamente lo scopo di rinviare la perdita di gettito erariale. Infine, citava le ultime novità in materia di deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRES / IRPEF, perché con l'approvazione del decreto legge sulla semplificazione fiscale (D.L. n. 16/2012), dall'anno d'imposta 2012 sarebbe stato possibile richiedere il rimborso dell'imposta IRAP pregresso relativo al costo del lavoro.

Si costituiva nel presente giudizio l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Parma, depositava controdeduzioni e chiedeva il rigetto dell'appello e la condanna dell'appellante alle spese di giudizio. Si opponeva alla richiesta di trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

La società depositava altresì memoria ove, sulla base di quanto disposto dalla sez. n. 11 della CTR di Bologna, con la recente sentenza n. 1877/11/15, pronunciata in data 17.03.2015, depositata in data 29.09.2015; dalla sez. n. 19 della CTR di Bologna, con le pronunce n. 74/19/13 - 75/19/13 - 76/19/13; nonché in considerazione delle recenti modifiche normative introdotte dalla Legge di Stabilità 2015, insisteva per vedersi riconosciuta, meritevole di rimborso, la quota parte di IRES – annualità 2005 – originata dall'indeducibilità dell'imposta IRAP (tuttora da rimborsare), ammontante ad € 4.495,92, oltre agli interessi di legge; a tal proposito si evidenziava che la società contribuente, avendo presentato istanza di rimborso nei termini, potesse ottenere il rimborso integrale di quanto indebitamente versato.

All'udienza in data 26 Novembre 2015, il Collegio decideva in Camera di Consiglio.

La causa veniva trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione adita ritiene l'appello della [REDACTED] s.r.l. fondato e meritevole di accoglimento per i motivi spiegati nell'appello e nella memoria dell'appellante e secondo la giurisprudenza recente e concorde.

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 del 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 DPR n. 602/73.

La Commissione ritiene che la indeducibilità dell'Irap nella determinazione del reddito imponibile Irpeg/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 dall'appellata società in data 22-02-2007 e, quindi, nei termini di cui all'art. 38 DPR 602/73, 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 4.495,92= relativamente all'annualità 2005.

A tal proposito, preme all'intestata Commissione uniformarsi alla giurisprudenza della Commissione tributaria regionale di Bologna tra cui sez. n. 11 CTR di Bologna, recente sentenza n. 1877/11/15, pronunciata in data 17.03.2015, depositata in data 29.09.2015; sez. n. 19 della CTR di Bologna, n. 74/19/13 - 75/19/13 - 76/19/13; nonché in considerazione delle recenti modifiche normative introdotte dalla Legge di Stabilità 2015. A tal proposito, si segnalano alcune sentenze / ordinanze segnalate dall'appellante pronunciate dalla CTR di Bologna, dalla CTR della Puglia, dalla CTR della Lombardia.

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE BOLOGNA SEZIONE N. 11 (Presidente Ferretti G. – Relatore Conti A. – Giudice Milantoni D.): Sentenza n. 32/11/15 depositata in data 09/01/2015, Sentenza n. 2258/11/14 depositata in data 16.12.2014, Sentenza n. 2257/11/14 depositata in data 16.12.2014, Sentenza n. 2250/11/14 depositata in data 16.12.2014, Sentenza n. 2249/11/14 depositata in data 16.12.2014, Sentenza n. 2248/11/14 depositata in data 16.12.2014, Sentenza n. 2191/11/14 depositata in data 11.12.2014, Sentenza n. 2190/11/14 depositata in data 11.12.2014, Sentenza n. 2149/11/14 depositata in data 02.12.2014, Sentenza n. 2148/11/14, depositata in data 02.12.2014; *SEZIONE N. 8* (Presidente Liccardo – Relatore Trenti – Giudice Bolognesi): Sentenza n. 1473/08/14 depositata in data 24.07.2014, Sentenza n. 1006/08/14



depositata in data 23.05.2014; SEZIONE N. 3 (Presidente Gilotta Bruno – Relatore Salzano Alberto – Giudice Carbone Paolo): Sentenza n. 781/03/15 depositata in data 09.04.2015; SEZIONE N. 3 (Presidente Rustico Antonio – Relatore Rizzo Alberto – Giudice Andreoli Giuliano): Sentenza n. 399/3/14 depositata in data 28.02.2014, Sentenza n. 132/03/13 depositata in data 13.12.2013; SEZIONE N. 18 (Presidente Sinisi Nicola – Relatore Contessi Luciano – Giudice Torsello Barbara): Ordinanza n. 79/18/13 depositata in data 22.10.2013, Ordinanza n. 87/18/13 depositata in data 25.10.2013, Ordinanza n. 88/18/13 depositata in data 25.10.2013; *COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LOMBARDIA*: SEZIONE DISTACCATA DI BRESCIA (Presidente Brigoni – Relatore Alessi): Sentenza n. 2377/14 depositata in data 06/05/2014; SEZIONE N. 28 (Presidente Sacchi - Relatore Ingino): Sentenza n.166/28/13 depositata in data 11/12/2013; SEZIONE N. 42 (Presidente e Relatore Centurelli): Sentenza n. 78/42/13 depositata in data 30/05/2013; SEZIONE N. 20 (Presidente Di Blasi – Relatore Bonavolontà): Sentenza n. 101/20/13 depositata in data 15.05.2013; *COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PUGLIA*: SEZIONE N. 14 (Presidente Solimando - Relatore Gentile): Sentenza n. 82/14/13 depositata in data 18/10/2013, Sentenza n. 83/14/13 depositata in data 18/10/2013.

Tutti gli altri motivi sollevati dalle parti devono intendersi interamente assorbiti dalle motivazioni supra citate.

Pertanto, alla luce delle considerazioni sopra svolte, l'appello della [REDACTED] s.r.l. merita accoglimento e deve essere riformata la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Parma n. 40/06/11 del 18-04-2011, depositata il 21-04-2011.

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.

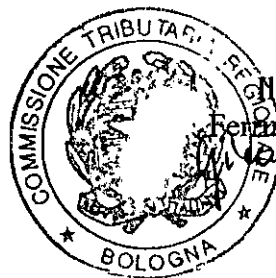
La Commissione, in riforma dell'impugnata sentenza della Commissione tributaria provinciale di Parma n. 40/06/11 del 18-04-2011, depositata il 21-04-2011, accoglie l'appello della [REDACTED] s.r.l., conseguentemente, dispone che sia riconosciuto il diritto al rimborso richiesto dalla società contribuente della somma di euro 4.495,92, oltre interessi, con condanna dell'Amministrazione alla corresponsione dell'importo conseguente.

Spese compensate.

Così deciso in Bologna, li 26 Novembre 2015

Il Relatore Estensore

Guicciardi Mirella



Il Presidente

Ferracini Giancarlo

