



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TRENTO Sezione 1, riunita in udienza il 24/05/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**ERLICHER DINO**, Presidente

**DEMOZZI ANDREA**, Relatore

**GRAZIADEI CARLO**, Giudice

in data 24/05/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 114/2020 depositato il 16/06/2020

**proposto da**

Ricorrente\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**Rappresentato da** Rappresentante\_1 - CF\_Rappresentante\_1

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Trento

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- DINIEGO RIMBORSO n. 13031510263266293-000001 IRES-ALTRO 2008

- sul ricorso n. 195/2020 depositato il 03/11/2020

**proposto da**

Ricorrente\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**Rappresentato da** Rappresentante\_1 - CF\_Rappresentante\_1

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Trento

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- DINIEGO RIMBORSO n. 19241 IRES-ALTRO 2007

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso di data 17.02.2020 (R.G.R. n. 114/2020) Ricorrente\_1 chiede l'annullamento del parziale rifiuto implicito dell'istanza di rimborso IRES per l'anno d'imposta 2008, trasmessa all'Agenzia Entrate in data 15.03.2023, per la mancata deduzione dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato ex art. 2, comma 1-quater, D.L. n. 201/2011.

La ricorrente fa presente che ad integrazione del sistema di deduzione forfetaria dell'IRAP di cui al D.L. n. 185/2008, con il D.L. n. 201/2011 è stata introdotta a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2012 la deducibilità analitica dalle imposte IRPEF/IRES dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato; con l'art. 4, comma 12, D.L. n. 16/2012 è stata poi prevista la possibilità di ottenere il rimborso dell'eccedenza IRPEF/IRES relativa anche ai periodi d'imposta non anteriori al 2007.

Su tali presupposti normativi la Società in data 15.03.2013 ha trasmesso all'Agenzia Entrate istanza di rimborso IRES per le annualità d'imposta dal 2007 al 2012. Per l'anno d'imposta 2008 è stato chiesto un rimborso IRES di € 94.056,00 (oltre interessi di legge); a fronte di tale richiesta l'Agenzia Entrate in data 18.12.2019 ha versato a titolo di rimborso IRES l'importo di € 90.310,00 (oltre interessi di legge).

Qualificando il parziale rimborso come provvedimento di rigetto implicito per la parte non rimborsata, la ricorrente ne chiede l'annullamento limitatamente all'importo di € 3.746,00.

### **Motivi di ricorso.**

1) Violazione dell'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente.

Fa presente che prima di procedere alla liquidazione di un rimborso d'imposta inferiore a quello richiesto l'Amministrazione finanziaria, a pena di nullità del provvedimento di diniego, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti e/o documenti necessari; nel caso di specie non vi è stata alcuna richiesta in merito all'importo escluso dal rimborso. Con conseguente nullità del provvedimento e diritto al rimborso dell'ulteriore importo di € 3.746,00 oltre interessi di legge.

2) Sussistenza del diritto al rimborso anche per l'importo di € 3.746,00.

Afferma la correttezza del proprio conteggio, dal quale è derivato l'importo richiesto, precisando di aver determinato l'IRAP versata nel corso del 2008 e l'ammontare delle spese per il personale dipendente e assimilato per le annualità d'imposta 2007 e 2008, provvedendo poi su tali basi a calcolare l'ammontare IRES chiesto a rimborso, che ritiene corretto.

Chiede l'annullamento del parziale rifiuto e la condanna dell'Agenzia Entrate al rimborso dell'importo di € 3.746,00 oltre interessi di legge. Con vittoria di spese.

\*\*\*

Si è costituita in giudizio l'Agenzia Entrate chiedendo il rigetto del ricorso.

Sull'asserita violazione dell'art. 6 L. 212/2000.

Osserva che la norma citata fa riferimento al controllo delle liquidazioni delle dichiarazioni dei redditi da cui può derivare una maggiore imposta o un minore rimborso e non è applicabile al caso di specie, che non riguarda la liquidazione di una dichiarazione ma il ricalcolo dell'imposta dovuta, a fronte di una modifica legislativa che ha consentito la deduzione dalla base imponibile IRAP del costo del lavoro del personale dipendente.

### **Sul merito.**

Precisa di aver controllato l'importo chiesto a rimborso riferendosi ai dati risultanti dalla dichiarazione IRAP presentata dalla Società per l'anno d'imposta 2008.

Conferma che ai sensi dell'art. 2, co. 1, D.L. n. 201/2011 la deduzione di qua trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2012; e che l'art. 4, co. 12, D.L. n. 162/2012 ha poi apportato delle integrazioni al regime di deducibilità dell'IRAP afferente il costo del lavoro analiticamente determinato. Per effetto di queste il regime di deducibilità dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo dell'IRAP relativa al costo del lavoro analiticamente determinato trova applicazione oltre che per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2012, anche per i periodi d'imposta precedenti indicati dalla norma.

Osserva che prima della modifica di cui al D.L. 201/2011 i costi riferibili al personale non venivano considerati

nella determinazione dell'imponibile IRAP come componenti negativi del valore della produzione, essendo possibile solo una deduzione forfetaria del 10%.

A seguito dell'intervento normativo i contribuenti potevano quindi recuperare l'IRAP pagata in eccesso per il mancato inserimento dei costi del personale nella determinazione della sua base imponibile con presentazione di istanza di rimborso indicante (tra l'altro) l'ammontare delle spese del personale, consentendo così la riliquidazione dell'IRAP in base alla nuova normativa ed il calcolo della maggiore imposta versata.

Ritiene però errato il calcolo effettuato dalla Società, poiché il costo per il personale indicato nell'istanza di rimborso è diverso dai dati indicati nelle dichiarazioni originarie.

Fa presente al riguardo che la ricorrente ha indicato nell'istanza di rimborso l'importo di € 6.448.794,00 per spese del personale per l'anno d'imposta 2007 (e l'importo di € 7.023.043,00 per spese per il personale anno 2008) rilevando che l'importo indicato per il 2007 non corrisponde ai dati risultanti dalle dichiarazioni IRES e IRAP per tale anno; ove è stato indicato un costo del personale di € 6.633.561,00 e deduzioni per il personale risultanti dalla dichiarazione IRAP 2008 di € 813.296,00 (importo non in contestazione).

A fronte di ciò, il costo del personale per l'anno 2007 da indicare nell'istanza di rimborso era di € 5.879.243,00, con conseguente IRAP deducibile (aliquota 2,39%) di € 140.591,14.

Dal reddito imponibile IRES anno 2008 di € 2.672.184,00 andava sottratta la somma di IRAP versata in tale anno (per acconto 2008 e saldo 2007) pari a € 328.400,50; per un nuovo imponibile pari a € 2.343.784,00 e relativa imposta di 644.540,50.

Al netto di acconti e crediti dell'anno risultava un'imposta di € 49.652,46 a fronte dell'IRES a debito inizialmente calcolata di € 139.963,00; da qui il rimborso di € 90.310,45, come effettuato.

Chiede pertanto il rigetto del ricorso; con vittoria di spese, anche di mediazione.

\*\*\*

Con memoria dd. 12.03.2023 la ricorrente replica alle controdeduzioni dell'ufficio, rilevando in primis un errore di calcolo nella sottrazione dall'importo di € 6.633.561 delle deduzioni per € 813.296, il cui risultato non è di € 5.879.243 (indicato dall'ufficio), ma di € 5.820.565.

Evidenzia poi l'infondatezza delle argomentazioni avversarie, facendo presente che l'ufficio non considera che l'importo di € 6.633.561 riportato al rigo RS36 del Mod. Unico 2008 (Costi della produzione per il personale) deriva dalla corrispondente voce del conto economico civilistico B9 (stesso titolo), che però si riferisce ai costi del solo personale dipendente. Mentre il rimborso IRES spetta anche per le spese per il personale assimilato, tra le quali rientrano anche i compensi (per € 606.330) e relativi contributi (per € 22.198) corrisposti agli amministratori; per un totale di € 7.262.089, da cui sottrarre l'importo di € 813.296, arrivando all'importo di € 6.448.793 indicato nell'istanza di rimborso

Da qui la correttezza del conteggio da cui deriva l'importo di € 94.056 chiesto a rimborso. Correttezza, evidenza, confermata anche dal fatto che per l'anno d'imposta 2008, pure interessato dall'istanza di rimborso in oggetto, la Società ha determinato il costo del personale con lo stesso criterio dell'anno 2007, senza contestazioni da parte dell'ufficio.

Fa presente che avanti questa Corte è pendente sub R.G.R. n. 195/2020 analogo ricorso, avente ad oggetto la stessa istanza qui in contestazione e il medesimo presupposto, relativo però al solo rimborso per l'anno 2007, rimettendosi al collegio sull'opportunità della riunione.

Rilevatane l'opportunità, il collegio ha disposto la riunione dei ricorsi.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

I ricorsi risultano fondati e vanno pertanto accolti.

L'art. 2, co. 1, D.L. 6.12.2011, n. 201, così dispone: *“A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione (ai sensi ...) un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive (determinata ai sensi ...) relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi ...”*.

In relazione a quanto stabilito dal comma 1 sopra riportato, l'art. 4, co. 12, D.L. 2.3.2012, n. 16, ha poi previsto la possibilità di presentare istanze di rimborso (dell'eccedenza IRPEF/IRES) *“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, ...”*; quindi per i periodi di imposta dal 2007 (compreso) in poi.

### ANNO D'IMPOSTA 2008

Sulla base dei prospetti/voci di calcolo riportati in ricorso, per l'annualità 2008 la Società ha chiesto un rimborso IRES per € 94.056,00 (più interessi), a fronte del quale l'Agenzia ha rimborsato l'importo di € 90.310,00 (più interessi); con una differenza quindi di € 3.746,00, qualificabile come rigetto (parziale) e come tale impugnato.

Le voci di calcolo riportano versamenti di € 237.357 per saldo IRAP 2007 e di € 327.352 per acconto IRAP 2008; riportano anche una IRES a debito di € 139.963 dalla quale, sottratta l'IRES netta rideterminata, pari a € 45.907, deriva l'importo di € 94.056 per IRES chiesta a rimborso.

Con le proprie controdeduzioni l'ufficio precisa (pag. 3) che la deduzione prevista dall'art. 2, co. 1, D.L. 201/2011 sopra citato trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012; e che per effetto del successivo art. 4, co. 12, D.L. 16/2012 il regime di deducibilità trova applicazione *“oltre che per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, anche per i periodi d'imposta precedenti”*.

Confermato il diritto alla deduzione, l'ufficio si sofferma sull'interpretazione delle disposizioni normative sopra citate; in particolare sulle modalità di determinazione dell'IRAP deducibile prima e dopo la loro approvazione e sulla compilazione dell'istanza di rimborso.

In particolare osserva che per l'anno d'imposta 2008 la ricorrente ha indicato nell'istanza (rigo R18) l'importo di € 6.448.794,00 (costo personale anno d'imposta 2007) e l'importo di € 7.023.043,00 (costo personale anno 2008); ma l'importo indicato per l'anno d'imposta 2007 non corrisponde ai dati risultanti dalle dichiarazioni IRES e IRAP per tale annualità (costo del personale € 6.633.561,00 e somma delle deduzioni per il personale € 813.290,00).

Da qui la riduzione del costo del personale e relativa IRAP e la dedotta erroneità del calcolo proposto in ricorso, stante la discordanza tra gli importi.

Premesso che la motivazione del (parziale) rigetto dell'Ufficio viene per la prima volta portata a conoscenza del contribuente solo con l'atto di costituzione in giudizio, a fronte di una parziale restituzione della somma chiesta a rimborso che lo stesso Ufficio qualifica come *“provvedimento di rigetto del rimborso per la parte non rimborsata”* (controdeduzioni. pag. 2), con conseguente dubbio di legittimità, nel merito essa non può essere comunque condivisa.

Come precisato in memoria dalla ricorrente, l'importo di € 6.633.561,00 indicato in dichiarazione (Costi della

produzione per il personale) è riportato dall'analoga voce del conto economico civilistico (circostanza non contestata) che però si riferisce ai costi del solo personale dipendente (altra circostanza non contestata).

L'art. 2, co. 1, D.L. 201/2011 ammette però in deduzione l'imposta relativa alla quota imponibile delle spese per il personale "*dipendente e assimilato*", tra i quali rientrano anche i compensi pagati agli amministratori di società e relativi contributi; nel caso di specie indicati rispettivamente in € 606.330,00 e € 22.198,00.

Il totale complessivo di tale voce di costo ammonta pertanto a € 7.262.089,00; sottratto l'importo di € 813.296 risulta l'importo di € 6.448.793,00 indicato nell'istanza di rimborso.

La deducibilità delle spese anche per il personale "*assimilato*" è riconosciuta dall'Ufficio, che non ha contestato la correttezza del calcolo della ricorrente che le comprende ai fini della quantificazione dell'importo chiesto a rimborso; importo che risulta corretto.

### **ANNO D'IMPOSTA 2007**

Riportando gli stessi motivi, con ricorso di data 29 giugno 2020 (R.G.R. n. 195/2020) Ricorrente\_1 ha impugnato il provvedimento di rigetto parziale dell'istanza di rimborso IRES per l'anno d'imposta 2007; per il quale a fronte di una richiesta di € 40.412,00 l'Agenzia Entrate ha rimborsato la somma di € 36.061,00 comunicando il rigetto per la differenza, pari a € 4.351,00.

L'Ufficio si è costituito in giudizio riportando a sua volta le medesime argomentazioni difensive.

Vista l'identità delle questioni giuridiche trattate la Corte ha disposto la riunione dei ricorsi.

Per quanto sopra esposto la Corte accoglie i ricorsi riuniti, con conseguente diritto della ricorrente al rimborso delle somme oggetto di causa, maggiorate degli interessi di legge dalla data del loro versamento a quella del rimborso.

La particolarità della questione trattata giustifica la compensazione delle spese del giudizio.

### **P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado accoglie i ricorsi e per l'effetto accerta il diritto al rimborso della ricorrente.

Spese interamente compensate.