



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TORINO Sezione 3, riunita in udienza il 27/02/2026 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

CIPOLLA FEDERICO, Presidente

PIERRO MARIA, Relatore

COLLU LUISELLA, Giudice

in data 27/02/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1532/2025 depositato il 05/11/2025

proposto da

Ricorrente_1 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Rappresentato da Rappresentante_1 Sindaco Pro Tempore Del Ricorrente_1 -
CF_Rappresentante_1

Rappresentante difeso da

Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Torino - Corso Bolzano 30 10121 Torino TO

elettivamente domiciliato presso Email_2

Agenzia Entrate Direzione Regionale Piemonte - Corso Vinzaglio 8 10121 Torino TO

elettivamente domiciliato presso Email_3

Agenzia Delle Entrate - 06363391001

elettivamente domiciliato presso Email_4

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEGO RIMBORSO IRAP 2019
- DINIEGO RIMBORSO IRAP 2020
- DINIEGO RIMBORSO IRAP 2021

- sul ricorso n. 1684/2025 depositato il 28/11/2025

proposto da

Ricorrente_1 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1
Difensore_2 - CF_Difensore_2

Rappresentato da Rappresentante_1 Sindaco Pro Tempore - CF_Rappresentante_1
Rappresentante difeso da

Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Torino - Corso Bolzano 30 10121 Torino TO

elettivamente domiciliato presso Email_2

Agenzia Entrate Direzione Regionale Piemonte - Corso Vinzaglio 8 10121 Torino TO

elettivamente domiciliato presso Email_3

Agenzia Delle Entrate - 06363391001

elettivamente domiciliato presso Email_5

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEGO RIMBORSO IRAP 2017
- DINIEGO RIMBORSO IRAP 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 163/2026 depositato il 27/02/2026

Richieste delle parti:

Ricorrente: con riferimento al RG 1532/2025 chiede di annullare il diniego tacito di rimborso IRAP per gli anni d'imposta 2019, 2020 e 2021; di accertare il suo diritto al rimborso delle somme indebitamente versate per IRAP per gli anni d'imposta 2019, 2020 e 2021, in riferimento al personale impiegato in attività istituzionali, per complessivi € 354.959,35 o diversa somma che sarà accertata in corso di causa; condannare l'Agenzia delle Entrate alla restituzione di € 354.959,35, o diversa somma che sarà accertata in corso di causa oltre interessi legali e moratori dalla data di pagamento fino al saldo. Con il favore delle spese e degli onorari del giudizio ex D.M. 10 marzo 2014 n. 55, oltre a rimborso del contributo unificato, spese generali nella misura del 15% ex art. 2 e ad oneri riflessi ex art. 1, comma 208, L. n. 266/2005 (23,8% sull'imponibile), trattandosi di patrocinio reso da Avvocati iscritti all'Albo Speciale degli Avvocati degli Enti Pubblici; esente IVA e CPA.

Con riferimento al RG. 1684/2025 chiede di annullare il diniego di rimborso IRAP per gli anni d'imposta 2017 e 2018; accertare il suo diritto ad ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate ed incassate dalle residenti per gli anni d'imposta 2017 e 2018, in riferimento al personale impiegato in attività istituzionali, per complessivi € 339.087,49 o diversa somma che sarà accertata in corso di causa; condannare l'Agenzia delle Entrate alla corresponsione della somma di € 339.087,49, o diversa somma che sarà accertata oltre interessi legali e moratori dalla data di pagamento fino al saldo; con il favore delle spese e degli onorari del giudizio ex D.M. 10 marzo 2014 n. 55, oltre a rimborso del contributo unificato, spese generali nella misura del 15% ex art. 2 e ad oneri riflessi ex art. 1, comma 208, L. n. 266/2005 (23,8% sull'imponibile), trattandosi di patrocinio reso da Avvocati iscritti all'Albo Speciale degli Avvocati degli Enti Pubblici; esente IVA e CPA.

Resistente - Agenzia Provinciale I di Torino: previa riunione dei RG 1532 e 1684/2025 chiede con riferimento all'RG 1684 l'intervenuta decadenza per l'importo di euro 191.445,38 e per entrambe le cause rigettare i ricorsi e, per l'effetto, confermare la piena legittimità del provvedimento diniego tacito di rimborso; con condanna alle spese di lite.

Resistente – Direzione Regionale Piemonte: chiede di dichiarare il difetto di legittimazione passiva e, conseguentemente, di disporre l'estromissione dal presente giudizio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Ricorrente_1 ha presentato ricorso avverso due dinieghi taciti di rimborso. Il primo relativo all'istanza di rimborso notificata dal Ricorrente_1 a mezzo posta elettronica certificata in data 13 dicembre 2023 (prot. n. 6983) per l'importo di €. € 354.959,35, oltre interessi legali e moratori dalla data di pagamento fino al saldo, relativo alle annualità 2019-2020-2021; e il secondo relativo all'istanza di rimborso notificata dal Ricorrente_1a mezzo posta elettronica certificata in data 30 dicembre 2022 (prot. n. 6490), per l'importo di € 339.087,49, oltre interessi legali e moratori dalla data di pagamento fino al saldo, riguardante le annualità 2017 e 2018.

Si tratta di somme - contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro (i cosiddetti "contributi INAIL") - che il Ric._1 ha versato in relazione al proprio personale non impiegato in attività commerciali (il cosiddetto personale "istituzionale"), e che, in sede di determinazione della base imponibile d'imposta, non ha potuto portare in deduzione dalla base imponibile in quanto, nell'ambito dei quadri IK e/ o IR del modello di dichiarazione IRAP predisposto dall'Agenzia, non vi è un campo idoneo in cui inserire il costo.

I motivi di ricorso formulati da parte ricorrente per i RG 1532 e RG 1684 sono identici. In particolare il Ricorrente_1 ha dedotto la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 1, del D.lgs. n.

446/1997 applicabile *ratione temporis*, che è disposizione di portata generale e in quanto tale applicabile a ogni tipologia di contribuente, ivi comprese le Amministrazioni pubbliche. La disposizione consente di portare "in deduzione [...] i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro" ai fini della determinazione della base imponibile.

Si è costituita in giudizio la Direzione Regionale del Piemonte che, richiamato l'art. 10 d.lgs. n. 546/92, ha dedotto la carenza di legittimazione passiva e che solo la Direzione Provinciale I di Torino è competente in ragione del domicilio fiscale del ricorrente ai sensi dell'art. 31, comma 3 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Si è costituito in giudizio l'Ufficio Provinciale 1 di Torino, il quale in via preliminare e istruttoria ha chiesto la riunione dei due procedimenti RG. n. 1532 e RG. n. 1684/2025. Con riferimento a RG. n. 1684/2025, e sempre in via preliminare, ha eccepito la decadenza parziale dell'Ricorrente_1 con riferimento alla richiesta di rimborso di €. 191.445,38 a titolo di IRAP, in quanto l'istanza di rimborso è stata presentata in data 30.12.2022 mentre l'imposta è stata versata in data 16.02.2018 e in data 16.07.2018, oltre il termine di quarantotto mesi previsto dall'art. 38, comma 1 del D.P.R. n. 602/1973. Con memoria illustrativa il Ricorrente_1 ha replicato che l'Agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione della decadenza, ha erroneamente fatto riferimento al versamento dei due ratei annuali del premio INAIL - il 16 febbraio e 16 luglio 2018 - e non al versamento IRAP la cui richiesta di rimborso è stata presentata nei termini di legge. L'Agenzia delle Entrate ha poi contro dedotto che in base al combinato disposto degli artt. 10 e 10-bis del d. Lgs. n. 446 del 1997, dell'art. 12 della legge n. 153 del 1969 e degli artt. 49 e 51, comma 2, lett. a), del T.U.I.R., le retribuzioni del personale dipendente - determinate secondo il metodo retributivo - ai fini del calcolo della base imponibile IRAP sono già considerate al netto dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori versati dal datore di lavoro, e pertanto i contributi Inail non possono essere ulteriormente dedotti. L'Agenzia ha affermato che la deduzione è applicabile solo nei casi in cui l'ente - che svolga sia attività commerciale, sia non commerciale - abbia optato per il metodo analitico - e non retributivo - di determinazione della base imponibile Irap ex art. 10 bis, comma 2, D.L. n. 447/97 il quale prevede che le retribuzioni per il personale dipendente siano da considerare al lordo dei contributi previdenziali. In questo caso la deduzione sarebbe possibile solo per la quota corrispondente al rapporto tra le entrate commerciali e quelle complessive dell'Ente ed eviterebbe la duplicazione di una deduzione.

L'Agenzia ha inoltre eccepito che il Ric._1 non avrebbe assolto correttamente all'onere della prova mettendo di fatto in dubbio che lo stesso abbia correttamente versato i premi INAIL per tutti i propri dipendenti o che i modelli F24 prodotti, ovvero le autodichiarazioni dirigenziali, risultassero non veritieri

All'Udienza del 27 febbraio 2026 sono comparse le parti, le quali dopo l'illustrazione del relatore, hanno discusso e si sono rimesse alle conclusioni in atti.

La Corte ha preso a decisione la causa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte, stante la connessione oggettiva e soggettiva, riunisce i ricorsi RG n. 1532/2025 e RG. n.1684/2025. Estromette dal giudizio la Direzione Regionale del Piemonte per difetto di legittimazione passiva, in applicazione dell'art. 10 d.lgs. n. 546/92. In applicazione dell'art. 31, comma 3, dpr. n. 600/73, solo la Direzione Provinciale I di Torino è legittimata passiva.

Nel merito la Corte osserva quanto segue.

Il Ricorrente_1 nel 2017 e 2018 ha versato, per i propri dipendenti impiegati in attività istituzionale, il complessivo importo di € 3.989.264,61, a titolo di contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (anche detti contributi INAIL), come risulta dalle quietanze di versamento F24 e dalle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà rese, ai sensi del d.P.R. n. 445/2000, dalla Dirigente della Divisione Personale del Ricorrente_1, allegate all'istanza di rimborso. Negli anni d'imposta 2019, 2020 e 2021, il Ric._1

Ric._1, ha versato, per i propri dipendenti impiegati in attività istituzionale, il complessivo importo di €. 4.175.992,39, a titolo di contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (contributi INAIL), come comprovato dalle quietanze di versamento F24 e dalle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà rese, ai sensi del d.P.R. n. 445/2000, dalla Dirigente della Divisione Personale del Ricorrente_1. Questi importi, in base a quanto disposto dall'art. art. 11, comma 1, lettera a) n. 1, D.lgs. n. 446/1997, sono deducibili ai fini della determinazione della base imponibile Irap. Tuttavia, il Ric._1 non ha potuto portarle in deduzione stante l'assenza di idoneo campo nei quadri IK e/o IR del modello di dichiarazione IRAP predisposto dall'Agenzia in cui inserire l'importo. Per questa ragione il Ricorrente_1 ha presentato istanza di rimborso a seguito della quale, decorsi i termini di legge, si è formato il diniego tacito di rimborso, qui opposto: l'Agenzia ha ritenuto e ritiene che il Ric._1 non possa dedurre i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (anche detti contributi INAIL) ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

La Corte osserva che il Ric._1 è soggetto passivo IRAP ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. e-bis), del D. lgs. n. 446/1997. La base imponibile dell'imposta ossia il valore della produzione netta è quantificata in base ai criteri indicati dagli artt. da 5 a 10 bis D.lgs. n. 446/1997. Il legislatore, in queste disposizioni, individua, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, una specifica e distinta disciplina per le varie categorie di soggetti passivi e, dunque, anche per le Amministrazioni pubbliche tra le quali vi sono anche i Comuni ai quali si applica l'art. 10-bis, comma 1, D.lgs. n. 446/1997. L'art. 10 bis cit. dispone infatti che la base imponibile è "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, 4 lettera a)], nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l) , del citato testo unico".

Dopo avere indicato la disciplina specifica in ragione dei soggetti passivi di imposta ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, il legislatore ha poi introdotto una disposizione di carattere generale, ossia l'art. 11 rubricato "Disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta" il quale prevede che "Nella determinazione della base imponibile [...] sono ammessi in deduzione [...] i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro". Questa norma, che lo si ribadisce è di portata generale, è applicabile a tutti i soggetti passivi IRAP, senza distinzione alcuna, e quindi anche ai Comuni a prescindere dal metodo - retributivo o analitico - utilizzato per la determinazione del valore netto della produzione. Questa interpretazione, a favore della quale depone il dato letterale e sistematico, è sostenuta anche da costante e unanime giurisprudenza di Cassazione (Cass. civ., sez. trib., sent. nn. 23688/2018, 15037/2017 e 15036/2017 e da ultimo Cass. 35642/2023) la quale afferma che la disposizione contenuta nell'art. 11 è "in sé priva di qualsivoglia limitazione o esclusione riferibile a taluna delle varie categorie di soggetti passivi"; e ferma "la volontà del legislatore ... di attribuire alla citata disposizione [art. 11] valore precettivo con riferimento a qualsiasi categoria di soggetto passivo Irap" (Cass. civ., sez. trib., sent. n. 15037/2017), prevede che "i soggetti passivi previsti dall'art. 3 comma 1, lett. e-bis) D.lgs. n. 446 del 1997, [...] ai fini della determinazione della base imponibile Irap possono portare in deduzione contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro" ... "Ciò a prescindere dal metodo di determinazione della base imponibile Irap adottato dall'Ente (analitico o retributivo), richiedendosi, ai fini della deduzione di un importo dalla base imponibile, solo che si tratti di un costo effettivamente sostenuto ed inerente all'attività svolta e soggetta a tassazione, essendo attribuito 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" (Cass. sentenza 13 dicembre 2017, n. 29867).

Non è condivisibile, dunque, la posizione dell'Amministrazione finanziaria che non ammette che le Pubbliche Amministrazioni, e nel caso di specie il Ricorrente_1, possano dedurre contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro: la posizione dell'Ufficio finanziario è in contrasto con il significato letterale, sistematico e logico delle previsioni contenute nel d.lgs. n. 446/1997 e anche con l'orientamento costante della Cassazione. Conseguentemente la Corte accerta la sussistenza del diritto al rimborso del

Ricorrente_1 sia delle somme indebitamente versate per IRAP per gli anni d'imposta 2017 e 2018 in riferimento al personale impiegato in attività istituzionali, per complessivi €. 339.087,49 oltre agli interessi legali e moratori dalla data di pagamento fino al saldo, sia delle somme indebitamente versate per IRAP per gli anni di imposta 2019, 2020 e 2021, in riferimento al personale impiegato in attività istituzionali, per complessivi € 354.959,35 oltre agli interessi legali e moratori dalla data di pagamento fino al saldo.

Il motivo di ricorso è dunque accolto.

In merito all'onere della prova la Corte ritiene che il Ricorrente_1 abbia fornito la documentazione probatoria che attesta anno per anno, i versamenti dei contributi INAIL nonché il numero di dipendenti non assoggettati a IRAP istituzionale e la relativa quantificazione per ciascuna annualità, nonché l'importo dei corrispondenti premi INAIL da non conteggiare ai fini della richiesta di rimborso. Dati che l'Agenzia dell'Entrate non ha mai contestato. L'Amministrazione ha quindi assolto al proprio onere probatorio, che, peraltro, per giurisprudenza, è limitato alla "prova dell'effettività dei costi e, dunque, (...) dell'effettivo versamento da parte degli enti (...) dei contributi di che trattasi". (Cass. cit. n. 15036/2017). L'eccezione dell'Agenzia risulta dunque priva di pregio.

Infine la Corte rigetta l'eccezione di decadenza parziale dell'Ricorrente_1 formulata con riferimento a RG. n. 1684/2025, sollevata dall'Agenzia delle Entrate e relativa alla richiesta di rimborso di €. 191.445,38 a titolo di IRAP. Come dimostrato dal Ric._1, con produzione documentale, la somma di €. 191.445,38 si riferisce ai contributi INAIL - non all'IRAP - versati dal Ricorrente_1 il 16.02.2018 e il 16.07.2018 e che lo stesso Ric._1 non ha potuto portare in deduzione ai fini della determinazione del valore della produzione. La somma di €. 191.445,38 non si riferisce all'IRAP che invece è stata quantificata e versata successivamente al versamento dei contributi INAIL, e di cui è stata chiesta la restituzione nel rispetto dei termini di cui all'art. 38, comma 1 del D.P.R. n. 602/1973.

Il ricorso è dunque accolto. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie i ricorsi riuniti. Condanna l'Agenzia delle entrate-Direzione provinciale I Torino a rifondere al ricorrente le spese di lite che liquida in complessivi € 10.000,00.