



Sentenza n. 21 del 2024

Presidente: Augusto Antonio Barbera - Giudice relatore e redattore: Luca Antonini
decisione del 9 gennaio 2024, deposito del 20 febbraio 2024
comunicato stampa del 20 febbraio 2024

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale

atti di promovimento: ord. nn. 34, 38 e 154 del 2023

parole chiave:

TRIBUTI – IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ – IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE – IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA RELATIVA AGLI IMMOBILI STRUMENTALI – DEDUCIBILITÀ

disposizione impugnata:

- art. 14, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011, come sostituito dall'art. 1, comma 715, l. n. 147 del 2013

disposizioni parametro:

- artt. 3, 41 e 53 della Costituzione

dispositivo:

non fondatezza – inammissibilità

Le Corti di giustizia tributaria di primo grado di Como (ord. n. 34), di Genova (ord. n. 38) e di Torino (ord. n. 154) hanno sollevato questioni di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 41 e 53 della Costituzione, dell'**art. 14, comma 1, d.lgs. n. 23 del 2011, come sostituito dall'art. 1, comma 715, l. n. 147 del 2013, nella parte in cui prevede che «[l]’imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall’esercizio di arti e professioni nella misura del 20 per cento».**

Le ordinanze nn. 34 e 154, inoltre, prospettavano l’illegittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., della medesima disposizione **anche nella parte in cui prevede l’indeducibilità dell’IMU relativa agli immobili strumentali ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).**

In particolare, i rimettenti lamentavano la violazione: a) dell’art. 53 Cost., sotto il profilo della capacità contributiva, ritenendo la spesa per il pagamento dell’IMU sui beni strumentali un costo certo e inerente alla produzione del reddito; b) dell’art. 53 Cost., sotto il profilo del divieto della doppia imposizione per la duplicazione dell’imposta sul medesimo presupposto; c) degli artt. 3 e 53 Cost., con riferimento al principio di ragionevolezza, data la mancanza di coerenza con la struttura del presupposto dell’IRES; d) dell’art. 3 Cost., per

l'impatto sulla equità orizzontale; e) dell'art. 41 Cost., ritenendo penalizzata la scelta dell'impresa di investire gli utili nell'acquisto degli immobili strumentali.

Il giudice delle leggi ha, innanzitutto, dichiarato inammissibili, per diverse ragioni: a) le questioni sollevate con l'ordinanza n. 34; b) le questioni riguardanti la parziale deducibilità dall'IRES dell'IMU versata sui beni strumentali, sollevate con le ordinanze nn. 38 e 154; c) la questione sulla totale indeducibilità dall'IRAP dell'IMU versata sui beni strumentali, sollevata, con riferimento all'art. 3 Cost., con l'ordinanza n. 154.

Unica questione affrontata nel merito, e dichiarata **non fondata**, è quella **sulla totale indeducibilità dell'IMU sui beni strumentali dall'IRAP**, sollevata con l'ordinanza n. 154 in riferimento all'art. 53 Cost.

La Corte sottolinea come, **per quel che riguarda l'IRAP, il legislatore abbia individuato quale indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate**. L'IRAP, dunque, è applicata su un fatto economico diverso dal reddito e, pertanto, non si fonda su un modello della deducibilità dei costi assimilabile a quello che, in base al principio di inerenza, è linearmente riscontrabile nella disciplina dell'IRES.

Più in particolare, la base imponibile dell'IRAP è data dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e si determina differentemente a seconda dei soggetti passivi: nel caso delle società di capitali, quali quelle in questione nel giudizio *a quo*, è data principalmente dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere a) e b) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13).

Dal valore della produzione vengono, quindi, scorporati solo alcuni costi, senza tenere conto, ad esempio, di quello del personale, con una radicale differenza rispetto a quanto avviene per la determinazione della base imponibile dell'IRES dove, in base al principio di inerenza, tale esclusione non sarebbe concepibile.

La Corte, peraltro, osserva come per quel che riguarda l'IRAP mancano quelle evidenze normative che hanno portato, con la sentenza n. 262 del 2020, a riconoscere, con riguardo all'IRES, carattere strutturale alla deduzione dell'IMU sugli immobili strumentali e, di conseguenza, a ritenere vulnerata, in forza della prevista totale indeducibilità, la coerenza interna dell'imposta.

La diversa natura e la differente disciplina dei due tributi, nonché la particolarità della tecnica impositiva che contraddistingue l'IRAP conducono, pertanto, a concludere che il principio della necessaria deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali, affermato in relazione all'IRES con la sentenza n. 262 del 2020, non può essere pedissequamente traslato, come invece pretendeva il rimettente, all'IRAP.

Domiziano Pierantoni