



NOMOS

Le attualità nel diritto



Quadrimestrale di teoria generale, diritto pubblico comparato
e storia costituzionale

Sentenza n. 262 del 2020

Presidente: Giancarlo Coraggio - Giudice relatore e redattore: Luca Antonini
decisione del 19 novembre 2020, deposito del 4 dicembre 2020
comunicati stampa del 19 novembre 2020 e del 4 dicembre 2020

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale

atto di promovimento: ordinanza n. 191 del 2019

parole chiave:

IMPOSTE E TASSE – IMPOSTE ERARIALI SUI REDDITI – IMPOSTA
MUNICIPALE PROPRIA (IMU) – IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ
PRODUTTIVE (IRAP) – IMPOSTA SUI REDDITI DELLE SOCIETÀ (IRES) –
IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF) – DEDUZIONI
FISCALI

disposizioni impugnate:

- art. 14, primo comma, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, nel testo anteriore alle
modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147

disposizioni parametro:

- artt. 3, 41 e 53 della Costituzione

dispositivo:

accoglimento

La Commissione tributaria provinciale (CTP) di Milano ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dalla «Legge di stabilità 2014» (l. n. 147 del 2013). La disposizione censurata stabiliva, **anche per gli immobili strumentali delle società, l'indeducibilità dell'imposta municipale propria (IMU) dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).**

Tale previsione, ad avviso del rimettente, si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 41 e 53 Cost. In primo luogo, l'art. 53 Cost. si ritiene leso sia sotto il profilo dell'effettiva capacità contributiva, poiché l'indeducibilità dell'IMU dall'imposta sul reddito delle società farebbe gravare la tassazione su un reddito parzialmente fittizio, sia sotto quello del divieto della doppia imposizione, considerata l'eventualità che una società, in ragione delle proprietà

degli immobili, paghi due volte un'imposta sulla base del medesimo presupposto. Viene, altresì, lamentata la violazione del principio di ragionevolezza (artt. 3 e 53 Cost.), poiché il legislatore, che pure in materia tributaria gode di un'ampia discrezionalità, avrebbe stabilito il censurato regime di indeducibilità in assenza di una valida giustificazione, rendendo la misura non coerente con la struttura stessa dell'IRES, che dovrebbe applicarsi sul reddito complessivo netto. Inoltre, il contrasto con l'art. 3 Cost. e con il principio di eguaglianza formale viene prospettato anche rispetto all'irragionevolezza di sottoporre a una tassazione maggiore la società che si serve di immobili strumentali di proprietà rispetto a quella che, invece, utilizza immobili strumentali che non sono di sua proprietà. Infine, si ritiene che la disciplina censurata sia in contrasto con l'art. 41 Cost. e con il principio di libertà di iniziativa economica, in quanto essa penalizzerebbe indebitamente la scelta dell'impresa di investire gli utili nell'acquisto degli immobili strumentali.

La Corte costituzionale, dopo aver ripercorso l'evoluzione normativa dell'IMU, evidenzia come quest'ultima sia stata travolta – specie a partire dal 2012, con l'inasprirsi della crisi finanziaria – da una serie di interventi normativi che ne hanno trasformato l'originaria conformazione. Ciò ha comportato l'innalzamento dell'imposizione patrimoniale sugli immobili, **rendendola particolarmente gravosa, soprattutto per le imprese**. Al punto che lo stesso legislatore – come osserva la Corte – ha cominciato a mostrarsi avvertito di tali criticità, prospettando una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare che consentisse «la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzanti per attività produttiva» (art. 1, comma 1, del d.l. n. 54 del 2013); una riforma che, in seguito, è stata effettivamente avviata e prevede un aumento graduale della deducibilità dell'IMU che raggiungerà il 100% a partire dal 2022 (come previsto dal d.l. n. 34 del 2019).

La Corte prosegue evidenziando che la deducibilità rientra tra gli istituti tributari di carattere strutturale, giacché, in tal caso, «la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo» e non per ragioni di agevolazione o, comunque, per motivi extrafiscali (così Corte cost., sent. n. 120 del 2020). Ciò vale, a ben vedere, anche rispetto alla deducibilità dell'IMU dall'imponibile dell'IRES, che ha senz'altro natura strutturale, dal momento che il legislatore ha individuato il presupposto dell'IRES nel possesso di un «**reddito complessivo netto**» (art. 75, comma 1, TUIR), alla cui determinazione concorrono anche i costi fiscali. A tal riguardo, è l'art. 99 del TUIR a stabilire che, a parte le imposte sui redditi e quelle per cui è prevista la rivalsa, «le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento». E tale criterio, secondo la Corte, può essere anche derogato dal legislatore, ma non quando – come nel caso di specie – il tributo è direttamente e pienamente inerente alla produzione del reddito. **«Un tributo così caratterizzato costituisce, infatti, un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità una volta che il legislatore abbia, nella propria discrezionalità, stabilito per il reddito d'impresa il criterio di tassazione al netto».**

Per tali ragioni, la Corte ritiene la disposizione censurata contrastante con gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della **coerenza** e della **ragionevolezza**, dal momento che essa non consente di dedurre l'IMU sui beni immobili strumentali dall'imponibile delle imposte sui redditi d'impresa, pur rappresentando, detta imposta, un onere certo e inerente, «che si attegga alla stregua di un ordinario fattore della produzione, a cui l'imprenditore non può sottrarsi».

Quindi, pur potendo in astratto il legislatore prevedere limiti alla deducibilità dei costi, essi devono essere giustificati in termini di proporzionalità e ragionevolezza e rispondere ad esigenze di tutela dell'interesse fiscale o anche a finalità extrafiscali, purché riferibili a specifici valori costituzionali. In particolare, alla mera esigenza di gettito, «il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, **non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità**, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti». La Corte conclude escludendo di estendere d'ufficio, in via consequenziale, l'illegittimità costituzionale anche alle disposizioni successive a quella censurata, con cui è stata prevista una parziale deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali con riguardo ai redditi d'impresa; questo perché, come anticipato, il legislatore si è gradualmente corretto fino a prevedere la totale deducibilità a partire dal 2022.

Andrea Giubilei