



## Sentenza n. 171 del 2024

Presidente: Augusto Antonio Barbera – Giudice relatore e redattore: Luca Antonini  
*decisione del 24 settembre 2024, deposito del 29 ottobre 2024*  
*comunicato stampa del 29 ottobre 2024*

### **Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale**

*atti di promovimento: ord. nn. 24 e 140 del 2024*

#### **parole chiave:**

TRIBUTI – IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE – IMPOSTA  
MUNICIPALE PROPRIA – INDEDUCIBILITÀ

#### **disposizioni impugnate:**

- art. 14 del [d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23](#), come sostituito dall'art. 1, comma 715, della [l. 27 dicembre 2013, n. 147](#);
- art. 5, comma 3, del [d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446](#)

#### **disposizioni parametro:**

- artt. 3, 41 e 53 della [Costituzione](#)

#### **dispositivo:**

manifesta inammissibilità; inammissibilità; manifesta infondatezza; non fondatezza

Le Corti di giustizia tributaria di primo grado di Milano e di Reggio Emilia hanno sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., **questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, come sostituito dall'art. 1, comma 715, l. n. 147 del 2013, nella parte in cui prevede l'indeducibilità dell'IMU ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.**

La CGT di Milano ha censurato la medesima disposizione anche per la violazione dell'art. 41 Cost., mentre la CGT di Reggio Emilia ha sollevato questioni di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., anche **dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, nella parte in cui sancisce la totale indeducibilità dell'IMU dalla base imponibile dell'IRAP.**

Più nello specifico, la Corte di Milano prospetta il contrasto con l'art. 53 Cost., sia per la violazione del principio di capacità contributiva, in quanto, per effetto del regime di indeducibilità dell'IMU dall'IRAP, quest'ultima non colpirebbe più il reddito netto prodotto dall'impresa, ma il reddito lordo delle imposte indeducibili, non rappresentativo della reale forza economica; sia per la violazione del divieto di doppia imposizione, osservando come l'impresa titolare di un bene immobile sia obbligata a versare l'IMU non potendo, però, dedurre il relativo costo.

Il medesimo giudice *a quo* prospetta, inoltre, il contrasto con l'art. 3 Cost. per violazione del principio di uguaglianza, e dell'art. 41 Cost., per violazione della libertà di iniziativa economica privata, in quanto verrebbero a essere trattate diversamente le società che hanno investito i propri utili nell'acquisto di immobili strumentali rispetto a quelle che hanno deciso di non dare ai propri utili la medesima destinazione.

Ebbene, **la Corte, dichiarata la manifesta inammissibilità della questione sollevata in riferimento alla libertà di iniziativa economica privata di cui all'art. 41 Cost.**, per l'assenza di una specifica e adeguata illustrazione dei motivi di censura in punto di non manifesta infondatezza, ha ritenuto **manifestamente infondate entrambe le censure promosse con riferimento all'art. 53 Cost.** Quanto al principio di capacità contributiva, il Giudice delle leggi osserva come, con riferimento all'IRAP, mancano quelle evidenze normative che hanno portato a riconoscere carattere strutturale alla deduzione dall'IRES dell'IMU sugli immobili strumentali (sentenza n. 262 del 2020). Quanto, invece, al divieto di doppia imposizione, la Corte evidenzia come, essendo diversi i presupposti di IMU e IRAP, non ha luogo un fenomeno di doppia imposizione giuridica.

**La questione sollevata in riferimento al principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost.**, che il rimettente aveva argomentato facendo leva sulla citata sentenza n. 262 del 2020, è **dichiarata non fondata** per via del diverso indice di capacità contributiva che differenzia l'IRAP (si tratta del valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate) dall'imposta presa in considerazione nella predetta decisione.

**Quanto alle censure promosse dalla CGT di Reggio Emilia, invece, la Corte ha dichiarato l'inammissibilità della questione sollevata in riferimento al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. per difetto di motivazione sulla non manifesta infondatezza**, osservando come l'ordinanza di rimessione abbia mancato di svolgere una puntuale analisi della struttura dell'imposta, logicamente necessaria al fine di motivare il dedotto vizio di manifesta rottura della coerenza interna della suddetta imposta.

**Il Giudice delle leggi, poi, ha dichiarato la non fondatezza della questione sollevata in riferimento al principio di eguaglianza ex art. 3 Cost.** per l'asserita ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese che acquistano i beni immobili strumentali e quelle che, invece, li assumono in locazione, solamente in questo secondo caso risultando deducibile il costo dell'IMU dall'IRAP. A tal proposito, il Giudice delle leggi osserva come il rimettente abbia messo a confronto situazioni non omogenee: da un lato, infatti, v'è il fatto giuridico della non deducibilità dall'IRAP dell'IMU che grava sul proprietario di beni strumentali; dall'altro, invece, il fatto economico della eventuale – e meramente ipotetica – traslazione a carico del locatore del peso economico del pagamento dell'IMU, che dipende da molteplici fattori – a.e. i rapporti tra locatore e locatario – e non costituisce la conseguenza di una specifica disciplina.

**Quanto, invece, all'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 446 del 1997, la Corte dichiara l'inammissibilità della relativa questione di legittimità per insufficiente motivazione sulla non manifesta infondatezza**, osservando come la CGT di Reggio Emilia abbia mancato di precisare le ragioni in ordine alle quali abbia ritenuto di dover fare richiamo anche a quest'ultima previsione normativa.

*Domiziano Pierantoni*