

L'“indeducibilità” dell'IMU dall'IRAP: un'incoerente attuazione del presupposto alla luce della giurisprudenza costituzionale

GIOVANNI PANZERA DA EMPOLI

Estratto: Traendo spunto dai recenti interventi della Corte Costituzionale sul tema, l'articolo esamina i profili di illegittimità costituzionale della previsione di “indeducibilità” (da assumere più propriamente quale positiva tassazione) dell'IMU ai fini dell'IRAP escludendo che essi si risolvano nella mera pretesa di estendere le argomentazioni espresse dalla Corte in merito al ben diverso, anche sul piano storico-evolutivo, divieto di deduzione previsto ai fini del reddito d'impresa IRPEF-IRES. Al contrario, l'imposta comunale sugli immobili (oggi IMU) è stata, dall'introduzione dell'IRAP e fino al 2007 incluso, depurata dal valore della produzione netta. E ciò in coerente attuazione del presupposto impositivo, pena altrimenti la tassazione di un valore della produzione inesistente. Come l'ICI, anche l'IMU non ha elementi in comune con gli “oneri deducibili” disciplinati a fini agevolativi dal legislatore IRAP. Infine, per mero paradosso, in ogni caso sarebbe necessario estendere anche all'IMU l'ipotetica agevolazione rappresentata dalla deducibilità dell'imposta unica comunale (IUC) e, in generale, dalla deducibilità dei tributi locali e degli oneri diversi di gestione.

Abstract: Taking its cue from the recent decisions of the Constitutional Court on the subject, the article examines the constitutional illegitimacy of the provision of ‘non-deductibility’ (to be taken more properly as positive taxation) of IMU for IRAP purposes, excluding that it merely extends the arguments expressed by the Court on the very different, also in terms of historical evolution, prohibition of deduction for the purposes of IRPEF-IRES business income. On the contrary, the municipal property tax (now IMU) has, since the introduction of IRAP and up to and including 2007, been deducted from the value of production. And this in consistent implementation of the taxation assumption, otherwise the taxation of a non-existent production value. Like ICI, IMU also has nothing in common with the ‘deductible charges’ disciplined for relief purposes by the IRAP legislator. Finally, as a mere paradox, the hypothetical tax relief represented by the deductibility of the Single Municipal Tax (IUC) and, in general, by the deductibility of local taxes and miscellaneous operating charges should also be extended to IMU.

Sommario: **1. Premessa** - **2. Il presupposto dell'IRAP e la sua attuazione tramite la disciplina di determinazione del valore della produzione netta nella giurisprudenza costituzionale** - **3. La deducibilità dell'ICI relativa ad ogni immobile e il revirement operato dalla legge n. 244/2007 per mere ragioni “contabili”** - **4. L'IMU non è un mero “onere deducibile” in base a valutazioni discrezionali del legislatore** - **5. Se la deduzione degli oneri diversi di gestione, in generale, e dei tributi locali, in particolare, avesse una ratio agevolativa, sarebbe necessario comunque scomputare l'IMU dal valore della produzione** - **6. Conclusioni**

1. Premessa - Con sentenza 17 dicembre 2024, n. 203, la Corte Costituzionale ha da ultimo ribadito che «il tendenziale rispetto dei propri precedenti – unitamente alla coerenza dell'interpretazione con il testo delle norme interpretate e alla persuasività delle motivazioni – è, per le giurisdizioni superiori, condizione essenziale dell'autorevolezza delle loro decisioni, assicurando che i criteri di giudizio utilizzati restino almeno relativamente stabili nel tempo, e non mutino costantemente in relazione alla variabile composizione della corte. Ciò vale anche, e forse in speciale misura, per il giudice costituzionale: le cui decisioni hanno una naturale vocazione a orientare la prassi operativa delle istituzioni della Repubblica, creando ragionevoli affidamenti su ciò che a ciascuna di esse è consentito in forza delle previsioni costituzionali».

Questi fondamentali e consolidati principi¹ possono costituire un'utile guida alla soluzione di uno specifico – ma certo non privo di interessanti risvolti di carattere generale – problema fiscale: soluzione che, per ora, la Corte Costituzionale non ha reputato possibile fornire. Ci si riferisce al tema della conformità al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. del divieto di scomputare l'IMU dalla base imponibile IRAP delle imprese.

Con la nota sentenza n. 262/2020 la Corte ha invero stabilito un precedente “affidante” nella propria giurisprudenza circa i limiti della discrezionalità del legislatore nell'introduzione di divieti alla deduzione (*ergo*, nella tassazione) dei “costi fiscali” (espressione della stessa Corte Cost.). In particolare, la Corte ha ricordato che «l'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (*ex plurimis*, sentenza n. 269 del 2017) non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, una volta identificato il presupposto d'imposta: quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore [...] Quindi, con riferimento all'IRES, una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del “reddito complessivo netto”, scegliendo di privilegiare tra diverse

1. V. anche, sulla funzione nomofilattica del giudice di legittimità, Cass., SS.UU., sent. 12 ottobre 2022, n. 29862.