



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di REGGIO NELL'EMILIA Sezione 1, riunita in udienza il 08/09/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**BANDINI IVANO**, Presidente e Relatore

**GRANATO PASQUALE**, Giudice

**ROMITELLI BRUNO**, Giudice

in data 08/09/2025 ha pronunciato la seguente

### **ORDINANZA**

- sul ricorso n. 54/2023 depositato il 17/02/2023

**proposto da**

[REDACTED]

**Difeso da**

Giovanni Panzera Da Empoli - PNZGNN78A18H224R

Livia Salvini - SLVLVI57H67H501M

**ed elettivamente domiciliato presso** [liviasalvini@ordineavvocatiroma.org](mailto:liviasalvini@ordineavvocatiroma.org)

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Reggio Emilia - Via Borsellino N. 32 42124 Reggio Nell'Emilia RE

**elettivamente domiciliato presso** [dp.reggioemilia@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.reggioemilia@pce.agenziaentrate.it)

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- SILENZIORIFIUTO IRAP 2017
- SILENZIORIFIUTO IRAP 2018
- SILENZIORIFIUTO IRAP 2019
- SILENZIORIFIUTO IRAP 2020

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO**

## L'excursus del ricorso

██████ chiede la restituzione di una maggior IRAP versata, ma a suo dire, non dovuta per le annualità dal 2017 al 2020 assumendo che per un errore interpretativo della norma non ha imputato a deduzione dei costi l'IMU pagata per gli immobili di proprietà.

Tale errore è (stato) dipeso, e in questa sede è l'unica doglianza, dalla illegittimità della disposizione di legge ex art. 5 comma 3° D. Lgs. 446/1997, che impone (-va) l'indetraibilità dell'imposta municipale e di riflesso l'illegittimità del silenzio-rifiuto adottato dall'Agenzia delle Entrate di Reggio Emilia.

Quindi, ri-sollecita questo Giudice Tributario a sospendere il giudizio e adire il Giudice delle Leggi affinché si giunga a dichiarare l'incostituzionalità della citata norma a causa della violazione degli artt. 3 e 53 della Carta costituzionale.

Contrastano tali articoli con gli artt. 5 ex D.Lgs. 446/97, istitutivo dell'Irap, e 14 ex D.Lgs. 23/2011 afferente al federalismo fiscale municipale.

Al riguardo, il primo articolo concerne i soggetti passivi dell'Imposta sulle attività produttiva mentre il secondo concerne l'imposta comunale in ragione della necessaria autonomia delle entrate dei Comuni.

La ricorrente riferisce che l'oggetto sociale, quello praticato essenzialmente, è rivolto al settore immobiliare - non residenziale - poiché proprietaria di cespiti adibiti a supermercati e ipermercati, non nell'ambito della mera gestione, bensì nella "gestione del portafoglio immobiliare ...", nello sviluppo immobiliare dei punti vendita e nello svolgimento di servizi, di natura tecnica e amministrativa, del suddetto patrimonio immobiliare. Ne deriva, in quanto immobili strumentali, che la base imponibile IRAP, intesa quale valore della produzione netta (v. pag. 11 Ricorso), così e come stabilito nella differenza fra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 Cc, non possa essere negativamente condizionata dalla non deducibilità dell'IMU versata, quest'ultima alias componente di costo.

Cosicché onde ambire, la ricorrente, all'obiettivo del rimborso di quell'IRAP incisa dalla indetraibilità (recte, indeducibilità) dell'IMU, ne delinea l'ipotesi della "non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale", cd. q.l.c., relativamente alle disposizioni de quibus.

La reputa fondata, nell'alveo del criterio costituzionale contenuto nell'art. 53 Cost., poiché la [nuova] ricchezza prodotta, derivante dal valore aggiunto prodotto – ovvero il presupposto IRAP -, mal si concilia col principio di capacità contributiva nel caso di negazione della deduzione di costi inerenti all'esercizio dell'attività d'impresa.

Ed è il caso, sottolinea la ricorrente, della indetraibilità dell'IMU il cui costo è connesso all'utilizzo dei cespiti immobiliari, oltre che risultare un costo "inerente, necessitato e ... un fattore di produzione".

Vacilla la legittimità, altresì, dell'indeducibilità dell'imposta locale sul patrimonio rappresentando ciò una ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti, ex art. 3 Cost.: soggetti che hanno un medesimo elemento produttivo che si differenzia fra chi è proprietario dell'immobile strumentale all'attività e chi è solo possessore-locatario di uno stesso immobile.

Uguali fattori di valore della produzione ma diverso trattamento fiscale il che a significare la palese violazione del principio di uguaglianza.

La ricorrente ricorda i principi assunti da codesta Corte Costituzionale con la nota pronuncia n. 262/2020 a mente della quale è stato dichiarato incostituzionale lo stesso art. 14 del D. Lgs. n. 23/2014, per l'anno 2012 e ai soli fini IRES, divenendo deducibile l'IMU afferente agli immobili strumentali.

I motivi della declaratoria di contrasto alla Costituzione provengono dal principio imprescindibile della determinazione del reddito d'impresa, quello di inerenza del costo da portare in deduzione.

Per coerenza del disegno impositivo, anche l'IRAP non può che favorire dello stesso procedimento interpretativo adottato per l'IRES.

In linea con i dettami summenzionati anche altri Giudici di merito hanno seguito l'odierna tesi della ricorrente la quale, a supporto delle proprie ragioni, cita la deducibilità dall'IRAP della TASI, pure essa imposta locale comunale, che colpisce [-iva] il possesso o detenzione di fabbricati.

Non solo le circostanze innanzi esposte inducono ad interrogare il Giudice delle Leggi ma anche la rilevanza della q.l.c. annidandosi (v. pag. 18 Ricorso, punti da 1 a 4) nel coacervo dell'impiego aziendale degli immobili strumentali assoggettati ad IMU, nella contabilizzazione nella voce apposita del conto economico così identificandosi, l'IMU, come un costo collegato strettamente alla generazione della base imponibile dell'IRAP della società.

La società ricorrente il ricorso domandando la sospensione del giudizio con contestuale trasmissione del fascicolo processuale a codesta Corte Costituzionale affinché si dichiari rilevante e non manifestamente infondata la q.l.c. relativa alle norme più volte accennate.

Per l'effetto dichiararsi illegittimo il silenzio rifiuto opposto dall'Ufficio alla richiesta di rimborso della somma di € 320.132,00 acclusi interessi, tempo per tempo; spese vinte.

Viene in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Reggio Emilia la quale si oppone alle tesi avversarie e conclude per il rigetto della remissione degli atti alla Consulta, per il rigetto del ricorso, per il riconoscimento della legittimità del proprio operato e vittoria delle spese di lite.

Le difese dell'Ufficio reggiano si enucleano nel richiamo all'intangibilità della indeducibilità dell'IMU dall'IRAP, a differenza della deducibilità temporalmente programmata della stessa imposta locale nella determinazione del reddito d'impresa.

Nel proseguire l'Ufficio contesta una "carezza descrittiva e probatoria si traduce in un difetto di motivazione sulla rilevanza della questione che, a sua volta, impedisce una compiuta valutazione di tale profilo da parte di codesto On. Collegio, fondamentale al fine di sostenere una eventuale rimessione degli atti alla Consulta". Che si evince in via probatoria dall'analisi del compendio immobiliare in atti fra i quali si rinvenivano anche immobili non strumentali per natura ma di altra specie tale da non consentire un eventuale incidente di costituzionalità.

Aggiunge l'Ufficio che la ricorrente non evidenzia con chiarezza il dettaglio di riconciliazione, anno per anno, degli importi nel prospetto riportato con i diversi importi risultanti dagli FF24 e dalle dichiarazioni IRAP.

In ordine alla dedotta manifesta fondatezza della q.l.c., da parte della ricorrente, già la Corte Costituzionale ha (aveva) espresso il proprio giudizio, con la Sentenza n. 262/2020, nel confermare l'indeducibilità dell'IMU dall'IRAP.

\*\*\*

#### **La pronuncia della Consulta n. 171/2024 in risposta all'Ordinanza n. 123/2024 della CGT di 1° grado di Reggio Emilia di remissione degli atti di causa.**

Nel comunicato dell'Ufficio Stampa della Corte Costituzionale del 29/10/2024, "IMU SUGLI IMMOBILI STRUMENTALI: RIBADITALA NON FONDATEZZA DELLA INDEDUCIBILITÀ DALL'IRAP", la Corte predetta ha escluso l'analogia della deducibilità IMU/IRES alla deducibilità IMU/IRAP, con ciò respingendo le posizioni dei Giudici di Merito in thema.

Parimenti nessun fenomeno di doppia imposizione giuridica perché i presupposti IMU-IRAP sono diversi; non fondata, quanto all'Ordinanza di questa CGT emiliana di 1° grado, è l'accusata "indebita penalizzazione delle imprese che abbiano scelto di investire gli utili nell'acquisto della proprietà degli immobili strumentali" in rapporto alla tesi della ricorrente circa l'imprenditore che svolge la propria attività con beni immobili acquisiti in locazione.

\*\*\*

#### **La memoria del 28/7/2025 della ricorrente post-Sentenza n. 171/2024 volta a rimodulare una ulteriore q.l.c. in base ad altri argomenti.**

In tal senso, pur preso atto dalla ricorrente della Sentenza n. 171/2024, insiste sulla remissione a codesta Corte Costituzionale in virtù di altri elementi di diritto e di diverse prospettazioni motivazionali.

Si trovano indicate nell'«indice sommario», infra sintetizzati.

In primo luogo, la ricorrente si affida al richiamo del presupposto della base imponibile IRAP la quale, imposta, come tributo sul valore della produzione si applica con l'aggiunta dell'aggettivo "netta".

Tale non irrilevante significato conduce all'osservanza rigida e pacifica del calcolo dell'imposta regionale che si rinviene solo e soltanto attraverso l'operazione matematica di differenza tra il più volte detto valore della produzione e quei costi identificati nella normativa che nel sistema dell'IRES vengono denominati "costo del venduto", ma qui invece – dell'IRAP – nell'esistenza di spese necessarie, congiuntamente agli altri costi gestionali, alla produzione del valore netto senza le quali la non si otterrebbe e non la si individuerrebbe.

In secondo luogo, nuovamente allacciandosi alla detta pronuncia del 2024, la società contribuente adduce che «il legislatore ha l'onere di garantire la coerenza del sistema complessivo, specialmente all'atto della selezione dei singoli elementi chiamati a concorrere alla formazione della base imponibile IRAP», ovvero una "coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico".

Perciò, la scelta del legislatore, quanto all'IRAP, è stata dettata dal criterio del valore della produzione netta

la cui base imponibile soggiace al principio di sottrazione: componenti positivi generati dall'attività e costi della produzione imputati al simile conto economico in adesione all'art. 2425 Cc.

In merito alle voci escluse, in una porzione particolare, il più volte menzionato "valore della produzione netta" si differenzia dal criterio del calcolo dell'IRES e ciò consente di poter far assurgere all'IMU la caratteristica di un onere necessario (e complementare) per ottenere il valore produttivo dell'attività svolta, aggiunto, manifestativo della capacità contributiva.

In definitiva precisa che, assodato che l'IMU partecipa alla determinazione del valore della produzione netta, vietare la deducibilità dell'IMU porta con sé due ingiuste conseguenze: l'IRAP verrebbe applicata su un valore non realmente prodotto; violerebbe l'insegnamento del Giudice delle Leggi in ordine alla cd. "coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico."

Sotto altra angolazione, la difesa della ricorrente insiste sulla applicazione del concetto del principio di derivazione dell'imponibile, volto al calcolo dell'IRAP, da cui ne consegue che non vi sarebbe alcuna ragione per impedire la deducibilità dell'IMU dal momento che è proprio nell'ordine delle cose ovvero l'inserimento del costo sostenuto nella voce B14 del conto economico.

La giustificazione di detta circostanza poggia pure sul fatto, giuridicamente rilevato, che la deducibilità dell'IMU dall'IRAP è (era) stata prevista fino all'introduzione dell'art. 11 bis del D. Lgs. 446/1997.

La disposizione, di conseguenza, della L. n. 244/2007 – l'indeducibilità dell'ICI dall'IRAP – non è animata da alcuna finalità di tipo sistematico, anzi è (era) giustificata dal bilanciamento del decremento del gettito IRAP, quindi un [mero]calcolo ragionieristico.

Si evidenzia in tale quadro critico anche la legislativa manipolazione della coerenza interna del tributo allorché una voce del conto economico, quale l'IMU, venga esclusa dal valore della produzione.

E ciò oltretutto in disarmonia con la TASI che è (era) portata in deduzione fra i costi afferenti al calcolo della base IRAP, viepiù basata – la TASI – sugli stessi presupposti dell'IMU.

La ricorrente conclude, con il richiamo alla Sentenza della Consulta (n. 75/2025) qui utile alle istanze della predetta società contribuente, evocando l'iter temporale legislativo che ha portato via via alla totale deducibilità dell'IMU dall'IRES.

Al punto 1.4.2. della propria memoria, essa ricorrente ri-sintetizza gli aspetti di violazione degli artt. 3 e 53 Cost. nella indeducibilità dell'IMU dalla base imponibile IRAP.

Ritorna in ultimo sulla rilevanza della q.l.c. la quale si incentra sulla ineludibile decisione sulla legittimità del silenzio-rifiuto alla domanda di rimborso della maggiore IRAP, erroneamente versata, la cui fondatezza è strettamente dipendente dalla verifica dell'osservanza a Costituzione della ripetuta indeducibilità dell'IMU.

\*\*\*

### **L'odierno provvedimento di sospensione del giudizio con l'intervento e il vaglio di codesta Corte Costituzionale, e la rivisitazione dei dubbi sollevati dalla ricorrente in subiecta materia.**

Non solo nella memoria della parte privata si rinvencono nova reperta a sostegno dell'istanza di rimessione degli atti di questo giudizio a codesto Giudice costituzionale, pure dal modus operandi del legislatore laddove ha reso non deducibile dai costi per il calcolo della base imponibile, l'IMU pagata dalla ricorrente sui propri beni immobili ai sensi dell'art. 5 ex D. Lgs. 446/97, si ritraggono profili di una non larvata violazione di norme di rango costituzionale.

§1) Preliminare a quanto sopra e al contrasto con disposizioni di natura costituzionale, è la presenza o meno della rilevanza della q. incidentale di l.c. a cui, per quanto di ragione, avrebbe già dato, in via implicita, risposta codesta Corte Costituzionale.

Infatti, come peraltro sottolinea la ricorrente in memoria e in merito a ciò la difesa erariale (cfr. punto 9., Sentenza Corte Cost. n. 171/2024), giova rilevare che la ricorrente ha incardinato il ricorso, non avendo l'Ente finanziario reggiano proceduto al rimborso della maggior IRAP, derivata dall'IMU versata per immobili strumentali – e non, a dire dell'Ufficio "Prosperiano" -, oggetto dell'attività esercitata e svolta come da statuto sociale.

La ricca documentazione prodotta nell'impugnazione volge in tal senso (v. allegati nn. 3, 4 e 5 Ricorso), verso la specificità del business della società, ovvero la gestione del patrimonio immobiliare di proprietà in senso lato e senza limiti, precipuamente con cessione in locazione di edifici ad uso commerciale – recte, supermercati et similia – e non di meno nella fornitura di servizi extra e connessi agli immobili.

È allora pacifico che si sia in presenza di una attività di impresa concreta, tout court, e con osservanza delle ordinarie regole del diritto societario e naturalmente tributario.

Pertanto, la richiesta di restituzione della predetta IRAP, come esposta in ricorso, ma negata dall'Agenzia delle Entrate di Reggio Emilia, costituisce logico corollario del rapporto che corre fra la soluzione della questione e la definizione del giudizio in corso (cfr. Sentenza Corte Cost. n. 13/1965); un legame di carattere obiettivo tra il giudizio di costituzionalità e quello principale, commisurato all'interesse dell'ordinamento di prevenire ogni possibilità che il giudice applichi nel processo principale una norma anticonstituzionale; assai più chiaramente il presupposto necessario del giudizio a quo e con incidenza sulle norme cui il giudice è direttamente chiamato a dare applicazione (ibidem, Ord. 282/1998).

In sintesi, il giudizio principale (di merito) di questo Giudice Tributario – come già detto, cioè giudicare plausibile la restituzione della maggior IRAP versata - non può essere deciso senza attendere il responso del Giudice delle Leggi qui interpellato.

È conclamata, dunque, l'effettiva interconnessione fra la risoluzione della q.l.c. e la definizione della causa fiscale decidenda.

§2) Re melius perpensa, questa CGT di Reggio Emilia nuovamente dubita della legittimità a Costituzione del combinato disposto del comma 3° dell'art. 5 del Decreto IRAP, specificatamente l'inciso "l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e del comma 1° dell'art. 14 del Decreto sulle disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale.

Le norme succitate appaiono in conflitto con l'art. 53 della Costituzione e, di conseguenza, si infrangono contro il principio della capacità contributiva.

Lo spunto per procedere correttamente con argomentazioni che siano prive di supporto descrittivo lo fornisce l'insegnamento di codesta Corte Costituzionale con la pronuncia, sullo stesso tema in decisione, n. 21/2024 a cui in parte qua ci si riporta per relationem.

La ricorrente, con accuratezza, profila altri aspetti di possibile illegittimità costituzionale che questo Giudice condivide.

Al riguardo, questi ritiene che debba essere colmata la "carenza argomentativa dell'ordinanza di remissione" (precisamente come evocato dalla citata Sentenza n. 21/2024, <<non consentono di comprendere su quali ragioni si sostanzierebbe la citata rottura>>) e nello specifico infra.

Sul presupposto dell'IRAP, del resto anche stabilito da codesta Corte [cfr. Sentenza n. 156/2011], l'indice di capacità contributiva della succitata "nuova" imposta consta, quale fonte di ricchezza, nel valore aggiunto prodotto dalla attività autonomamente organizzata e colpendo un fatto economico espressione della capacità di contribuzione.

È per queste ragioni che si tratta di un tributo che scaturisce (dal valore sulla) dalla produzione imponibile, netta, da cui, per principio di inerenza, devono sottrarsi quei componenti negativi in assenza della sottrazione dei quali viene a mancare uno dei due cardini dell'IRAP.

Il padre dell'IRAP, all'art. 5 del Decreto IRAP, per la natura particolare di imposizione, ha escluso da deduzione di alcune spese, di fatto e di diritto, non rientranti nell'alveo del presupposto d'imposta di cui all'art. 1 del menzionato Decreto.

Si può, per effetto di quanto sopra, affermare che la non partecipazione al calcolo della base imponibile, dei costi come le elargizioni al comparto dipendente o para-dipendente, gli interessi, i compensi e gli utili, le perdite su crediti (oltre ad accantonamenti, alle svalutazioni, ai trasferimenti d'azienda), derivi proprio dalla volontà del legislatore di individuare un complesso reddituale, prima, ed impositivo, dopo, sui generis rispetto alla tipicità dell'IRES.

Se così è (stato) l'intendimento giuridico del legislatore, è indubbio che solo quei costi ben potevano, e dovevano, estromettersi dal conteggio della base imponibile e dalla genesi dell'IRAP.

Venendo all'IMU, resa non deducibile solo dall'anno d'imposta 2008, nel condividere la doglianza della ricorrente [cfr. pag. 13, propria memoria], in effetti l'intervento del legislatore per l'indeducibilità dell'IMU dall'IRAP "non è (stato) animato da alcuna finalità di tipo sistematico".

Nella Relazione illustrativa governativa al disegno di legge finanziaria per il 2009, il Governo menziona soltanto la conferma dell'applicabilità dell'aliquota agevolata dell'IRAP per i settori agricoltura-pesca con la motivazione delle "difficoltà strutturali nell'ambito della politica agricola dell'UE".

La Relazione del Senato della Repubblica, A.S. n. 1817-Atti parlamentari- alla pag. 17, cita l'IRAP, quale tributo regionale, afferma lo sganciamento dall'IRES e dai collegamenti ad un diverso calcolo della base imponibile (...).

la revisione dell'IRAP deve essere inquadrata nel processo di progressiva trasformazione dell'imposta ... a

tributo proprio delle regioni ...).

Tali auspici si sono riflettuti nella L. n. 244/2007 al cui comma 50. dell'art. 1 il relativo testo è (era): "Al fine di semplificare le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente le imposte sul reddito, al decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446...".

Senonché il legislatore *ratione temporis* ha inserito l'indeducibilità dell'ICI, ora IMU, che, per un verso, non è mai stato oggetto di discussione del ddl-Finanziaria 2008 e nemmeno si correla con lo spirito di semplificazione innanzi detto; per altro verso, vero che si rimarca la diversità di impostazione del tributo dall'IRES ma vero pure che la razionalizzazione delle regole dell'IRAP non va a scardinare l'architrave della stessa IRAP ovvero l'individuazione del valore della produzione netta.

Pe coerenza interna del sistema IRAP, allora, l'IMU non può che rimanere un componente negativo, deducibile, da quei componenti positivi scaturiti dall'attività esercitata dalla ricorrente.

Rappresenta l'imposta municipale un vero e proprio ineludibile fattore di convergenza verso la produzione del valore aggiunto nella sua manifestazione di capacità contributiva.

E, indirettamente, anche a tutto voler concedere, il medesimo legislatore lo afferma allorché precisa e insiste sulla differente impostazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.

Due linguaggi diametralmente opposti e con risultati terminali distinti ma con altrettanto regole di calcolo fiscale della relativa base imponibile rigide e senza bisogno di interpretazioni giuridiche.

Il che a significare che se il legislatore nel tempo ha riconosciuto, appunto per coerenza con i principi della singola imposta, la deducibilità del costo dell'IMU dall'IRES, sussiste una sistemica ragione, pur sempre nella diversità del calcolo della base imponibile IRAP, di non sospettare l'illegittimità della indeducibilità dell'IMU pagata.

Sono condivisibili le tesi della ricorrente, fra l'altro, quanto al costo dell'IMU <<...stante il principio di derivazione piena dell'imponibile dal risultato di bilancio del Decreto IRAP, non v'è necessità di stabilire *expressis verbis* la deducibilità di un onere – qual è l'IMU – che deve essere classificato, in base a corretti principi contabili, in una voce di conto economico [i.e. la voce "B14-Oneri diversi di gestione] rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui all'art. 5 del Decreto IRAP.>>

Ne consegue che l'indeducibilità dell'IMU dalla base imponibile IRAP non può essere giustificata neppure dall'assenza nel corpus del Decreto IRAP di una norma analoga all'art. 99 del TUIR.

§3) Se la situazione di conflitto dell'indeducibilità dell'IMU dal calcolo della base imponibile con la violazione dell'art. 53 Cost. è posizionata nel ritenere non manifestamente infondata la q.l.c., il contrasto del *thema decidendum*, cioè l'esclusione del costo dell'IMU ex art. 5 D. Lgs. 446/97, si fa ancor più vigoroso se posto a confronto con l'art. 3 della Carta Costituzionale.

Esattamente, si tratta del principio di ragionevolezza e del correlato principio di proporzionalità che la norma, di preciso quella che ha incluso fra i costi non deducibili l'IMU, avrebbe disatteso ma soprattutto distorto dietro il paravento posto sull'altare [ai fini] della <<semplificazione delle regole di determinazione della base imponibile dell'IRAP...>>

Non vi è chi non pensi che il significato di "semplificare" consista nel vecchio concetto di "taglia-leggi" in base al quale dal compendio normativo si espunge ciò che il legislatore valuta impeditivo del raggiungimento dello scopo della Legge.

Ergo, se l'obiettivo dell'IRAP convergesse nella direzione di individuazione del valore della produzione netta, non si sarebbe potuto (fors'anche, dovuto) aggiungere l'inciso "... ; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504; ...".

Non di rado il Giudice delle Leggi ricorda che "il giudizio di ragionevolezza si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire" (v. Corte Cost. n. 1130/1988).

È opinione di questo Giudice, ben chiare la inevitabile discrezionalità e la concomitante insindacabilità delle politiche e delle scelte del legislatore, che l'indeducibilità dell'IMU, e la sua esclusione dai componenti negativi, dalla base imponibile IRAP abbia oltrepassato i limiti della "proporzionalità, congruità, adeguatezza, eccessività e dell'equilibrio" del mezzo rispetto al fine perseguito". (in termini, Corte Cost. n. 469/1991)

Non si ignora il dictum dell'art. 28 ex lege n. 87/1953, purtroppo laddove il legislatore non fosse anch'esso sottoposto ad una sorta di contro-limite costituzionale interno, ogni disposizione di legge potrebbe riscontrarsi comunque legittima e senza alcun vaglio di costituzionalità.

Nella specie, l'indeducibilità dell'IMU, precipuamente per il carattere di costo afferente alla produzione netta, pacificamente risulta eccessiva, inadeguata e incoerente rispetto al calcolo della base imponibile, non pretermessa l'arbitrarietà della decisione del legislatore.

E non si fa riferimento alla differenza fra IRES e IRAP (già affrontata da codesta Corte Costituzionale) e alla diversità di concetto sistematico tributario dell'IRAP, bensì all'equilibrio che deve naturalmente trovarsi fra le componenti positive e quelle negative.

Negare la deducibilità dell'IMU crea uno scompenso irragionevole che snatura, poi, il senso di equità fiscale destinato, quale che sia la ragione del legislatore (financo la facile giustificazione del pareggio di bilancio o del reperimento di risorse fiscali con conseguenti maggiori entrate), via via svilendo lo spirito di ogni impresa a non vedersi sempre più spesso ostaggio di contorsionismi contabili per i noti motivi di cassa.

Non appare superfluo rammentare che le prerogative di insindacabilità delle scelte legislative, tecniche o politiche, non sono scevre da possibili azioni limitative della Corte Costituzionale nel caso in cui il parametro di giudizio si collochi nel quadro della ridetta arbitrarietà e della non ragionevolezza.

Nel contesto della presente controversia di cui alla non congetturata irragionevolezza, più volte enunciata, della indeducibilità dell'IMU dalla base imponibile IRAP, il grado di giudizio di costituzionalità non necessiterebbe di una disamina intensa oppure di una verifica sul bilanciamento degli interessi in gioco poiché l'allocazione del costo dell'imposta municipale è già di per sé stessa prevista dall'art. 5 del Decreto IRAP: dalla lettera B) dell'art. 2425 Cc non viene espunto il punto 14) [oneri diversi di gestione] quale voce di tipo residuale, che si rivela assimilabile al punto 5), quale voce anch'essa residuale per "altri ricavi e proventi".

Il rapporto fiscale fra i componenti positivi e negativi succitati, richiamati dall'art. 5 innanzi detto, nel caso di mantenimento dell'indeducibilità dell'IRAP, subirebbe un ingiustificato squilibrio la cui conseguenza si manifesterebbe sia in quella di falsare il criterio di sottrazione, principio che codesta Corte ha precisato nella Sentenza n. 171/2024, e sia in quella di contravvenire alla coerenza interna (eadem Sentenza) nella determinazione della base imponibile.

Ad adiuvandum, se nel punto 5), secondo l'OIC 12, sono ricompresi "tutti i componenti positivi di reddito non finanziari riguardanti l'attività accessoria", con ciò onorando gli elementi della lett. A) dell'art. 2425 Cc, senza alcuna esclusione, a sua volta l'esclusione dell'IMU dagli oneri diversi di gestione dell'IMU, quali costi non iscrivibili nelle altre voci della classe B) [cfr. punto 84, OIC 12], si rifletterebbe in un irragionevole sbilancio dovuto a: ogni entrata, in ogni caso, concorre al valore positivo della produzione, inclusi anche fattori diversi dalla gestione caratteristica; mentre agli oneri di gestione non parteciperebbe l'IMU seppur spesa non principalmente accessoria ma strettamente connessa all'attività esercitata dalla ricorrente e concorrente al calcolo della base imponibile.

\*\*\*

### **Conclusioni dell'Ordinanza**

Nutrendo, questo Giudice di merito, concrete perplessità sulla costituzionalità degli artt. 5 comma 3°, nella parte in cui viene preclusa la deduzione dell'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, del D. Lgs. n. 446/1997 e art. 14 comma 1° nella parte in cui reca l'indeducibilità [dell'imposta municipale propria] dell'IMU, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, interroga la Corte di Piazza del Quirinale per le conseguenti determinazioni.

In relazione a quanto sopra, ne dichiara la rilevanza e la non manifesta infondatezza della presente, sollevata, questione di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione Italiana con la sospensione dell'attuale giudizio e acta subsequiva.

### **P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Reggio Emilia dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale ricadente sugli artt. 5 comma 3°, nella parte in cui viene preclusa la deduzione dell'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, del D. Lgs. n. 446/1997 e 14 comma 1°, nella parte in cui reca l'indeducibilità [dell'imposta municipale propria] dell'IMU, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, del D. Lgs. n. 23/2011, per la violazione, anche disgiunta, degli artt. 3 e 53 Costituzione.

Dispone la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale e la contestuale sospensione dell'attuale giudizio

di merito; ordina che la Segreteria della Corte di Giustizia di primo grado di Reggio Emilia notifichi la presente Ordinanza alle parti di causa e al Presidente del Consiglio dei Ministri; dispone, altresì, che questa medesima venga comunicata al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati.