

Curiosa legittimità costituzionale “prospettica”
per salvare la parziale indeducibilità dall’IRES
dell’IMU sugli immobili strumentali:
alert degli avvocati Lucia Montecamozzo e Cristina Periti

24 novembre 2020

Con il comunicato del 19 novembre 2020, l'Ufficio stampa della Corte costituzionale ha anticipato il contenuto della pronuncia che ha dichiarato, limitatamente al periodo d'imposta 2012, la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano con l'ordinanza di rimessione n. 2689/2019 aventi a oggetto l'art. 14, comma 1, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

La citata disposizione, nella sua formulazione originaria, prevedeva la totale indeducibilità dell'IMU dovuta sugli immobili strumentali dalla base imponibile per la determinazione del reddito d'impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

La disciplina *de qua* è stata oggetto di successive modifiche a seguito delle quali è stata riconosciuta una progressiva deducibilità, ai fini IRES, dell'IMU relativa a immobili strumentali. Nel dettaglio, tale deducibilità è stata riconosciuta:

- in prima battuta, nella misura del 20 per cento per i periodi d'imposta dal 2014 al 2018 (art. 1, comma 715, della L. 27 dicembre 2013, n. 147),
- successivamente, nella misura del 50 per cento per il periodo d'imposta 2019, del 60 per cento per i periodi d'imposta 2020 e 2021, e del 100 per cento a decorrere dal periodo d'imposta 2022 (art. 3, comma 1, del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, così come modificato dall'art. 1, commi 4, 772, 773, della L. 27 dicembre 2019, n. 160).

Nel comunicato in commento si legge che la Corte costituzionale:

- da un lato, ha dichiarato fondata la questione di illegittimità costituzionale della disposizione nella sua originaria formulazione per violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva (che trovano presidio negli artt. 3 e 53 Cost.). E ciò in quanto l'IMU sugli immobili strumentali, come riporta il comunicato *de quo*, *“costituisce un costo fiscale inerente alla produzione del reddito”*;
- dall'altro, ha statuito l'infondatezza della medesima questione di legittimità costituzionale con riferimento alle successive versioni del citato art. 14 laddove prevedono la parziale indeducibilità dall'IRES dell'IMU sugli immobili strumentali. Parrebbe di comprendere che l'argomento dirimente per il “salvataggio” della disposizione sia il *“percorso graduale, intrapreso dal legislatore in considerazione delle esigenze di equilibrio del bilancio (articolo 81 della Costituzione), [che, N.d.R.] è virtuosamente sfociato nella previsione della totale deducibilità a partire dal 2022”*.

In altri termini, leggendo il comunicato stampa si apprende che il Giudice delle leggi ha statuito che la medesima disposizione che, seppur in misura differente, ha previsto l'ineducibilità dell'IMU ai fini IRES, in alcuni periodi d'imposta (*i.e.* 2012) viola i sopra menzionati precetti costituzionali e, in altri (*i.e.* anni dal 2013 a oggi), ben può non essere lesiva dei medesimi principi.

Nel riservarsi di esporre più approfondite argomentazioni a seguito della lettura della pronuncia anticipata dal comunicato, si rileva che la conclusione cui è giunta la Corte costituzionale desta non poche perplessità. E, infatti, la dichiarazione d'incostituzionalità dell'art. 14 del D.Lgs. n. 234/2014, se limitata unicamente alla sua originaria formulazione, determinerebbe una sorta di “limbo d'incostituzionalità” della disciplina limitato a specifici periodi d'imposta e giustificato unicamente in ragione delle esigenze di equilibrio di bilancio dello Stato. Sebbene la Corte costituzionale non sia nuova a tali decisioni (ad analoghe conclusioni arrivò con riguardo alla c.d. “Robin Tax”), non si finisce mai di stupirsi.