



STUDIO ZAMBELLO

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E TRIBUTARIA

Via Faustino Tanara n. 5 – 43121 Parma

Giuseppe Zambello
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Monica Ortalli
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Paolo Cuccu
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Matteo Poli
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Alessandro Zambello
Dottore Commercialista

Sara Rainieri
Dottore Commercialista

Michela Aliani
Dottore Commercialista

PARZIALE INDEDUCIBILITA' IMU – IMMOBILI STRUMENTALI – RINVIO CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza n. 147/2021 emessa dalla CTP di Parma in data 12.04.2021 e depositata il 05.05.2021 in relazione al ricorso n. 404/2019 depositato il 19.09.2019.

Con ricorso agli atti, la società ha impugnato il silenzio rifiuto relativo all'istanza di rimborso della maggior imposta IRES pagata a causa della parziale indeducibilità dell'IMU versata relativamente a immobili strumentali per le annualità 2014-2015-2016.

Il Collegio ritiene legittimo quanto sollevato dalla difesa ricorrente, circa la richiesta di riconoscimento della deducibilità totale dell'IMU relativa agli immobili strumentali dalla base imponibile ai fini IRES, come pure ritiene fondata la questione di illegittimità costituzionale sollevata dalla difesa della ricorrente per contrasto tra l'art. 14 DLGS 23/2014 che prevede la deducibilità parziale pari al 20% dell'IMU dal reddito rilevante ai fini IRES con l'art. 53 della Costituzione.

Infatti, il Collegio osserva che la parziale indeducibilità dell'IMU, relativa agli immobili strumentali, va in antitesi rispetto al principio di capacità contributiva espresso dall'art. 53 Cost., poiché l'IRES grava su un reddito lordo e fittiziamente attribuito al contribuente per effetto della mancata deduzione dell'IMU versata.

La Corte Costituzionale, con Ordinanza n. 163 del 04.07.2019, emessa a seguito della Ordinanza n. 271/2018 dalla medesima CTP di Parma, aveva dichiarato inammissibile la questione in merito alla legittimità costituzionale dell'art. 14 del Dlgs 23/2011 n. 23 per assunti vizi di forma inerenti l'ordinanza di rimessione che ometteva di precisare se la richiesta di rimborso oggetto del giudizio principale afferisse esclusivamente all'annualità 2014 allorquando l'oggetto del giudizio riguardava il triennio 2012-2013-2014 che era stato contrassegnato da un diverso regime di deducibilità (indeducibilità totale – 30% e 20%).



STUDIO ZAMBELLO

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E TRIBUTARIA

Viale Tanara n. 5 – 43121 Parma

Successivamente con sentenza n. 262 del 4 dicembre 2020, la Corte costituzionale ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'art. 14 co. 1 del decreto legislativo 23/2011 ai sensi del quale l'IMU era totalmente indeducibile ai fini IRES ed IRAP.

La stessa Corte, ha poi concluso censurando l'ineducibilità dell'IMU relativa ai beni strumentali, riconoscendo che gli stessi, rappresentano un costo necessario e relativo ad ordinari fattori di produzione, a cui l'imprenditore non può sottrarsi. Tale considerazione accoglie il principio imprescindibile della determinazione del reddito d'impresa disciplinato dall'art. 99 del TUIR, secondo il quale la deduzione di un costo guarda alla sua inerenza e ne vengono pertanto esclusi i costi relativi alla sfera estranea all'esercizio dell'impresa.

Si porta a conoscenza che la pronuncia della Corte, ha tratto origine dal rinvio della questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria di Milano con ordinanza n. 191 del 02 luglio 2019 nel giudizio vertente tra Tecnogas srl e l'Agenzia delle entrate, in relazione al rimborso della quota di IMU pagata per l'anno 2012, in riferimento ad immobili strumentali. Si precisa altresì che la Corte con una censura sull'ineducibilità dell'IMU, ha ritenuto legittima la richiesta di rimborso per l'anno 2012.

L'ordinanza di rinvio N. 147/2021 della CTP di Parma appare speculare a quella della CTP di Milano ragion per cui la legittimità costituzionale si ritiene applicabile anche agli anni di imposta successivi a quello oggetto della pronuncia accolta con ordinanza n. 262 del 04.12.2020.

Da più parti è stato osservato infatti che sebbene l'Amministrazione finanziaria possa perseguire la forfettizzazione della deducibilità di determinati costi al fine di assicurare l'esigenza di gettito erariale, è evidente che tale fine non possa prevalere sulla logicità e la razionalità nella quantificazione del reddito imponibile soggetto a tassazione.

In considerazione di quanto deciso prima d'ora, e alla luce delle continue modifiche delle percentuali di deducibilità IMU attuate fino ad oggi ed in continua evoluzione, non da ultima la proposta di piena deducibilità IMU a partire dall'anno 2022, si auspica una pronuncia positiva e definitiva da parte della Corte Costituzionale circa l'accoglimento della richiesta di rimborso integrale della maggior IRES versata a causa dell'ineducibilità dell'IMU per tutte le annualità non prescritte.

Dott. Giuseppe Zambello



SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 404/2019

UDIENZA DEL

12/04/2021 ore 09:01

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI PARMA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------|--------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CAVANI | ITALO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | VOLPI | MARCO ALBINO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | PAVIGNANI | IVONNE | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

N°

147/2021

PRONUNCIATA IL:

12/04/2021

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

5 MAG. 2021

Il Segretario



ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 404/2019
depositato il 19/09/2019

- avverso SILENZ.-RIFIUTO IRES-ALTRO 2014
- avverso SILENZ.-RIFIUTO IRES-ALTRO 2015
- avverso SILENZ.-RIFIUTO IRES-ALTRO 2016

contro:
AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE PARMA
VIA QUARTA 6/1A 43123 PARMA

proposto dal ricorrente:

PR

rappresentato da:

difeso da:
ZAMBELLO GIUSEPPE
VIA F. TANARA, 5 43121 PARMA PR



Premesso che

Con ricorso in atti, la S.r.l. ha impugnato il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso della maggiore imposta IRES versata a causa della parziale indeducibilità dell'IMU, relativa agli immobili strumentali, dalla base imponibile ai fini IRES;

questo Collegio ritiene che la questione di illegittimità costituzionale sollevata dalla difesa ricorrente per contrasto tra l'art. 14 del D.Lgs n. 23/2011, che prevede la deducibilità parziale al 20% dell'IMU dal reddito rilevante ai fini IRES con l'art. 53 Cost. sia rilevante e non manifestamente infondata e riguardi tutto il triennio 2014/2016 dedotto in causa;

Infatti, la parziale indeducibilità dell'IMU, relativa agli immobili strumentali, dalla base imponibile ai fini IRES confligge, con tutta evidenza, con il principio di capacità contributiva espresso dall'art. 53 Cost. atteso che l'IRES finisce per gravare, non già su di un reddito netto e realmente indicativo della capacità contributiva, bensì su di un reddito lordo e fittiziamente attribuito al contribuente, per effetto della mancata deduzione dell'IMU già versata;

la parziale deduzione dall'imponibile IRES del 20% dell'IMU pagata, introdotta dal legislatore con l'art. 14 del D.Lgs n. 23/2011 al fine di evitare le censure di illegittimità costituzionale, "non fondandosi su alcun collegamento aritmetico o logico, diretto o indiretto, sia pur vago, fra deduzione forfetaria e deduzione analitica" non vale a dissipare i dubbi di legittimità costituzionale "ma anzi fa cadere in sospetto di incostituzionalità anche la norma sopravvenuta", in quanto il



forfait operato dal legislatore “pare arbitrario, mancando qualsiasi collegamento con la realtà che si vuole forfetizzare”;

la rilevanza della sollevata questione di legittimità costituzionale appare evidente atteso che la decisione della presente controversia, in cui la società ricorrente chiede il rimborso della maggiore imposta IRES versata a causa della parziale indeducibilità dell'imposta IMU dal reddito d'impresa, non può prescindere dall'applicazione dell'art. 14 del D.Lgs n. 23/2011;

la Corte Costituzionale, con Ordinanza n. 163 del 04.07.2019, emessa a seguito dell'ordinanza n. 271/2018 emessa dalla sezione 1 di questa stessa Commissione Tributaria Provinciale, aveva dichiarato inammissibile la questione in merito alla legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1 del D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 per assunti vizi di forma inerenti l'ordinanza di rimessione che ometteva di precisare se la richiesta di rimborso oggetto del giudizio principale afferisse, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, alla deduzione percentuale dell'IMU relativa agli immobili strumentali e che aveva l'illegittimità costituzionale solo in merito alla percentuale prevista per il 2014 (20%) mentre l'oggetto del giudizio riguardava il triennio 2012 – 13 – 14, il quale era stato contrassegnato da un triplice diverso regime della deducibilità dell'IMU (indeducibilità totale, 30% e 20%) senza entrare nel merito della denunciata lesione del principio di capacità contributiva.

Con sentenza n. 262 del 4 dicembre 2020, la Corte costituzionale ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'art. 14 co. 1 del decreto legislativo 14 marzo



2011 n. 23 (disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo *pro tempore* vigente, ai sensi del quale l'Imposta Municipale Propria “è *indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive*”

A tal proposito, la Corte ha rigettato la tesi erariale secondo la quale la questione sarebbe stata inammissibile per analogia a quanto statuito dalla stessa Consulta nella sent. 163/2019 – in cui il giudice *a quo* non si era confrontato con i regimi normativi relativi ad altri periodi d'imposta altrettanto rilevanti nella fattispecie in esame – dichiarando, al contrario, la questione fondata nel merito, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della coerenza e quindi della ragionevolezza. Sul punto, la Corte ha invero statuito che la deducibilità di una spesa inerente alla produzione del reddito di un'impresa non sia sussumibile all'interno delle agevolazioni fiscali propriamente dette – nelle quali il legislatore gode di ampia discrezionalità – bensì, essendo il presupposto dell'IRES espressamente individuato nel possesso di un “reddito complessivo netto” (art. 75, co. 1, TUIR), la deducibilità in esame assume natura strutturale, “dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo”

A tal proposito, è stato ribadito come costituisca principio imprescindibile della determinazione del reddito d'impresa quello dell'inerenza del costo da portare in deduzione, da cui deriva l'esclusione dei costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa; da tale principio, il legislatore non può



prescindere, in quanto esso costituisce *“il presidio della verifica della ragionevolezza delle deroghe rispetto all’individuazione di quel reddito netto complessivo che il legislatore stesso ha assunto a presupposto dell’IRES”*[3].

Tanto premesso, la Consulta ha evidenziato come lo stesso principio abbia implicazioni anche sui costi fiscali, con particolare riferimento all’art. 99 TUIR, il quale sancisce in via generale la deducibilità delle imposte dal reddito; tale criterio è sì derogabile dal legislatore, ma non quando vengano in considerazione fattispecie come quella in esame, relative a un tributo direttamente e pienamente inerente alla produzione del reddito.

Ebbene, in quest’ottica la Corte ha concluso con una censura sull’indeducibilità dell’IMU relativa ai beni strumentali, i quali costituiscono un costo necessitato che si atteggia a ordinario fattore di produzione, a cui l’imprenditore non può sottrarsi.

La pronuncia in esame trae origine dalla questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria di Milano nel giudizio vertente tra la Tecnogas srl e l’Agenzia delle Entrate. La Tecnogas srl, operante nel settore immobiliare e proprietaria di diversi immobili, chiedeva il rimborso di quella parte dell’importo dell’IRES, interamente versata per il 2012, corrispondente a quanto pagato in conseguenza dell’indeducibilità dell’IMU, anche quest’ultima interamente corrisposta nel periodo 2012, in riferimento ad immobili strumentali alla società stessa: il caso appare speculare a quello oggetto della presente ordinanza di rimessione e la *ratio* della ritenuta illegittimità costituzionale



applicabile anche agli anni d'imposta successivi a quello oggetto della pronuncia esaminata.

La Corte in parte motiva ha sottolineato come il legislatore tributario, nel corso degli anni, si sia parzialmente corretto, fino a giungere alla decisione non più procrastinabile della piena deducibilità dell'IMU a partire dal 2022.

P.Q.M.

Sospende

Il presente giudizio e contestualmente;

dispone

la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

manda

alla segreteria per la notifica della presente ordinanza alle parti in causa, al Presidente del Consiglio dei Ministri e la comunicazione ai presidenti delle due camere.

Così deciso in Parma, il 12.04.2021

IL GIUDICE RELATORE

(Avv. Marco A. Volpi)



IL PRESIDENTE

(Dott. Italo Cavani)