

24 MARZO 2021

La (il)legittimità costituzionale  
dell'indeducibilità dell'imposta  
municipale propria dalla base  
imponibile del reddito di impresa ai  
fini dell'imposta sul reddito delle  
società

Nota alla sentenza della Corte costituzionale n. 262 del  
4/12/2020

di **Riccardo Lancia**  
Laureato in Giurisprudenza  
Università LUISS Guido Carli di Roma

# La (il)legittimità costituzionale dell'indeducibilità dell'imposta municipale propria dalla base imponibile del reddito di impresa ai fini dell'imposta sul reddito delle società

Nota alla sentenza della Corte costituzionale n. 262 del 4/12/2020\*

**di Riccardo Lancia**

Laureato in Giurisprudenza  
Università LUISS Guido Carli di Roma

**Abstract [It]:** Con la sentenza n. 262 del 4 dicembre 2020, la Corte Costituzionale è tornata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale della normativa relativa all'indeducibilità dell'imposta municipale propria dalla base imponibile del reddito di impresa rilevante ai fini dell'imposta sul reddito delle società. L'argomento oggetto della pronuncia rappresenta una delle tematiche maggiormente discusse in dottrina in ragione della evidente nonché sussistente antitesi concettuale che si pone con riguardo al rapporto tra la misura fiscale dell'indeducibilità dell'imposta municipale propria dal reddito di impresa, il presupposto dell'imposta sul reddito delle società e il principio di capacità contributiva. Come noto, difatti, il principio costituzionale di capacità contributiva postula che la ricchezza novella da assoggettare a tassazione rappresenti una ricchezza effettiva e non già meramente fittizia. Con questa pronuncia la Corte Costituzionale ha fornito, in modo pregevole, una soluzione alla tematica *de qua*, sollevando, nel contempo, notevoli spunti di riflessione. In linea generale, le statuizioni della Consulta, pur se calate nel contesto dell'imposta municipale propria nel cui solco la pronuncia specificatamente si inserisce, non limitano la propria portata a tale contesto, assumendo valenza di ampio "respiro" alla stregua di qualsiasi altra questione con implicazioni di natura costituzionale.

**Abstract [En]:** With the judgment no. 262 of 4 December 2020, the Constitutional Court returned to rule on the constitutional legitimacy of the legislation relating to the municipal tax's non-deductibility from the taxable base of the relevant business income for the purposes of corporate income tax. The subject matter of the ruling represents one of the most discussed issues in the doctrine due to the evident and subsisting conceptual antithesis that arises with regard to the relationship between the fiscal measure of the municipal tax's non-deductibility from the business corporate income tax and the principle of tax ability to pay. As is well known, in fact, the constitutional principle of tax ability to pay postulates that the new wealth to be subjected to taxation represents an actual wealth and not merely fictitious. With this ruling, the Constitutional Court has provided, in a valuable way, a solution to the issue here, raising, at the same time, significant insights. In general, the rulings of the Constitutional Court, even if they are lowered in the context of the municipal tax in which the ruling is specifically inserted, do not limit their scope to this context, assuming a broad "breath" value like any other issue with implications of a constitutional nature.

**Parole chiave:** Corte Costituzionale; reddito di impresa; deduzione; imposte sui redditi; imposta municipale propria

**Keywords:** Italian Constitutional Court; business income; deduction; income taxes; own municipal tax

---

\* Articolo sottoposto a referaggio.

**Sommario:** 1. Premessa: introduzione alla pronuncia della Corte costituzionale. 2. La controversia ed i rilievi del giudice *a quo*. 3. Il quadro normativo di riferimento. 4. La pronuncia della Corte costituzionale. 4.1. La natura della deducibilità dell'imposta municipale propria. 4.2. I caratteri di legittimità della deroga rispetto alla regola generale. 4.2.1. (Segue): alcune considerazioni relative ai caratteri di legittimità della deroga. 4.2.2. (Segue): l'eccezionalità e la temporaneità della misura. 5. Considerazioni conclusive.

## 1. Premessa: introduzione alla pronuncia della Corte costituzionale

La Corte costituzionale, con la sentenza 4 dicembre 2020, n. 262, è tornata a pronunciarsi sulla tematica relativa alla deduzione dell'imposta municipale propria (di seguito, l'"IMU")<sup>1</sup> versata sui beni immobili strumentali dalla base imponibile del reddito di impresa rilevante ai fini dell'imposta sul reddito delle società (di seguito, l'"IRES")<sup>2</sup>.

La pronuncia della Consulta assume notevole valore sistematico, fornendo importanti chiarimenti rispetto al principio di capacità contributiva ed ai diretti corollari dello stesso in termini, da un lato, di effettività della ricchezza da assoggettare a tassazione e, dall'altro, di limiti alla discrezionalità del legislatore nella previsione degli elementi costituenti la base imponibile del tributo. Seppure calata nel contesto dell'IREs e, quindi, nell'ambito del reddito di impresa, la pronuncia in rassegna propone dei risvolti di ampio "respiro" non soltanto limitati al contesto in cui si inserisce, bensì suscettibili di assumere valore generale. Tale questione rileva, altresì, rispetto al delicato tema della ricerca di un coordinamento tra imposizione sul patrimonio<sup>3</sup> e imposizione sul reddito, sull'assunto che ogni patrimonio, prima di divenire tale, era un flusso reddituale<sup>4</sup>. La coordinazione tra queste due forme di imposizione appare necessitata per evitare duplicazioni di imposta o, comunque, eccessivi aggravii nella tassazione a diretto danno dei contribuenti.

Le interessanti considerazioni, fatte proprie dalla Corte costituzionale con la pronuncia in questione, non fanno altro che rievocare, in larga parte, il ruolo che dovrebbe essere svolto dal legislatore tributario, il

---

<sup>1</sup> In realtà, una simile questione di legittimità costituzionale è stata già affrontata dalla Consulta che, con l'ordinanza 4 luglio 2019, n. 163, ne ha dichiarato la relativa inammissibilità. Sul punto, M. BALZANELLI - G. VALCARENCHI, *Percorso a ostacoli verso la piena deducibilità IMU*, in *Il fisco*, n. 30/2019, pp. 2907 e ss., i quali specificano che dalla lettura dell'ordinanza ben si desume che la Corte costituzionale "non ha affrontato la problematica nella sua essenza, trincerandosi dietro un cavillo di forma".

<sup>2</sup> In dottrina, si veda R. RIZZARDI, *La futura deducibilità dell'immu dai redditi d'impresa*, in *Corriere tributario*, n. 27/2013, pp. 2127 e ss.; D. CANÈ, *Sulla deduzione di imposta da imposta: l'indeducibilità dell'IMU dall'imposta sui redditi delle società davanti alla Corte costituzionale*, in *Rassegna tributaria*, n. 4/2018, pp. 803 e ss.; G. GAVELLI, *Cambia ancora la deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali*, in *Il fisco*, n. 46/2019, pp. 4413 e ss.; S. BOTTERO, *Deducibilità degli oneri fiscali e contributivi dal reddito di impresa*, in *Azienda e fisco*, n. 4/2014, pp. 5 e ss.

<sup>3</sup> Sulla natura, sostanzialmente, patrimoniale dell'IMU, L. SALVINI, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rassegna tributaria*, n. 3/2012, pp. 689 e ss.; C. CORRADO OLIVA, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili: alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2013, pp. 623 e ss.; M. GOLISANO - A. PERSIANI, *I tributi locali*, in G. MELIS (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, p. 785.

<sup>4</sup> Così, M. CERMIGNANI - D. STEVANATO - R. LUPI, *La "patrimoniale": un ruolo sussidiario al di là degli slogan*, in *Dialoghi tributari*, n. 3/2015, pp. 265 e ss.; D. STEVANATO, *La tassazione patrimoniale e la richiesta aziendale delle imposte*, in *Dialoghi tributari*, n. 5/2011, V, p. 470.

quale, pur disponendo di discrezionalità nell'individuare forme, anche “nuove”, di capacità contributiva che meriterebbero di scontare il prelievo fiscale, non rimane del tutto svincolato dalle limitazioni poste alla base dell'esercizio della funzione legislativa.

La previsione di vincoli all'esercizio della funzione legislativa rappresenta una forma di bilanciamento necessario e fisiologico del sistema affinché venga evitato che il potere di imporre prestazioni patrimoniali, nella forma di tributi, possa assumere carattere incondizionato traducendosi, di fatto, nell'arbitrio. Ebbene, proprio, a tal riguardo, si rileva che l'ampia discrezionalità in relazione all'individuazione del presupposto di imposta e, di seguito, della relativa disciplina fiscale del tributo deve essere, in un certo senso, guidata da criteri che sovrintendono tali scelte e che consentono un esercizio equilibrato e corretto di tale potere. Alla discrezionalità riconosciuta al legislatore in materia fiscale rispetto all'identificazione del presupposto di fatto equivale una corrispondente restrizione della stessa in sede di individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile<sup>5</sup>. Ciò sarebbe giustificato dalla precipua necessità di strutturare il tributo in modo coerente con il presupposto prescelto<sup>6</sup>.

Il principio di capacità contributiva non solo rappresenta il presupposto, ma anche il limite più estremo della potestà impositiva in grado di orientare e, in tal modo, guidare le scelte del legislatore, ma, al tempo stesso, di delimitarne sensibilmente il perimetro longitudinale di intervento. Tale perimetro, come ricorda la Consulta, esprime una linea portante tanto nella fase iniziale dell'individuazione del presupposto di imposta e, quindi, della “costruzione” della relativa base imponibile quanto nella fase immediatamente successiva, ma non per questo meno rilevante, in ordine ai vari interventi normativi rispetto ad un determinato tributo. Anzi, proprio la fase successiva è quella che maggiormente dovrebbe essere guidata dai criteri della coerenza, ragionevolezza<sup>7</sup> e proporzionalità, in assenza dei quali si corre il rischio di minare e perdere quella stessa coerenza, ragionevolezza e proporzionalità che hanno costituito il presupposto, quale antefatto logico e temporale, della previgente fase.

---

<sup>5</sup> In modo non dissimile, M. MICCINESI, *La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1985, p. 268, ove l'Autore precisa che “una volta definito unitariamente il presupposto d'imposta, la classificazione dei redditi in varie categorie e la relativa disciplina non possono che restare circoscritte alle regole di determinazione dei redditi medesimi (...) senza arrivare ad incidere, in specie, sul presupposto stesso o, se si preferisce e da un'altra angolatura, sull'oggetto del tributo (che deve essere appunto il reddito)”. Sul punto anche J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln, 1981, pp. 115 e ss.

<sup>6</sup> In analogia D. STEVANATO, *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 10/2008, p. 842.

<sup>7</sup> Sulla tematica, A. PANNIZOLO, *Il principio di insindacabilità delle scelte imprenditoriali in diritto tributario: conferme e limiti*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 8/2001, p. 1036, il quale sostiene che “il principio di ragionevolezza, com'è noto, è stato elaborato negli studi di diritto pubblico allo scopo di assoggettare a controllo, dapprima, le scelte del legislatore e, poi, più in generale, l'azione complessiva dei pubblici poteri”.

## 2. La controversia ed i rilievi del giudice *a quo*

La Corte costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante “Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale”, nel testo normativo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di Stabilità 2014).

La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano (di seguito, la “CTP di Milano”) e, in prima analisi, non può sottacersi la correttezza e congruità dei rilievi effettuati dalla stessa CTP di Milano, la quale ha giustamente ravvisato la sussistenza di evidenti “frizioni” dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011 con alcune norme costituzionali.

Un'adeguata comprensione della pronuncia della Corte costituzionale non può prescindere dalla ricostruzione delle dinamiche fattuali alla base del caso di specie. La controversia del giudizio *a quo* è riconducibile alla lite, insorta tra la Tecnogras srl (di seguito, la “società”) e l'Agenzia delle Entrate, circa il rimborso richiesto dalla società di parte dell'IRES assolta interamente dalla stessa relativamente al periodo di imposta 2012<sup>8</sup>. La richiesta di rimborso era limitata alla sola quota di imposta afferente all'IMU versata dalla società in ragione dell'ineducibilità di tale imposta, assolta rispetto agli immobili strumentali di proprietà della medesima, dal reddito di impresa rilevante ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011. Secondo la CTP di Milano tale norma, che aveva previsto l'ineducibilità dell'IMU dall'IRES in deroga all'art. 99, comma 1, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. Testo unico delle imposte sui redditi - t.u.i.r.) presentava profili di presunta illegittimità costituzionale per aver violato gli artt. 53, 41 e 3 della Costituzione nei seguenti termini:

- l'art. 53 della Costituzione, in relazione all'effettività della capacità contributiva, in quanto, la previsione dell'ineducibilità dell'IMU dalla base imponibile IRES, avrebbe prodotto l'effetto di gravare la tassazione su un reddito di impresa parzialmente fittizio in spregio del principio di capacità contributiva;
- l'art. 53 della Costituzione, in relazione al divieto della doppia imposizione, essendo la società tenuta a pagare, di fatto, due volte un'imposta sulla base del medesimo presupposto;
- gli artt. 3 e 53 della Costituzione, in relazione al principio di ragionevolezza, per non essere tale regime di ineducibilità, in assenza di una valida giustificazione, compatibile con il presupposto di imposta dell'IRES, che, sulla base dell'art. 75, comma 1, del t.u.i.r., si applica sul reddito complessivo netto;

---

<sup>8</sup> Si precisa che, in tale periodo di imposta, la società, attiva nel settore immobiliare (*i.e.*, acquisto, vendita, locazione, *leasing*, costruzione, ristrutturazione) e proprietaria di diverse unità immobiliari, aveva aderito, in qualità di consolidante, con un'altra società controllata al regime di consolidato fiscale.

- l'art. 3 della Costituzione, in relazione al principio di uguaglianza formale, atteso che la mancata deducibilità avrebbe un impatto sul piano della c.d. "equità orizzontale", sottoponendo irragionevolmente ad una maggiore tassazione la società che si serve di immobili strumentali di proprietà rispetto a quella che, invece, utilizza immobili strumentali che non sono di sua proprietà;
- l'art. 41 della Costituzione, in relazione al principio di libertà di iniziativa economica privata, per essere tale norma in grado di penalizzare indebitamente la scelta dell'impresa di investire gli utili nell'acquisto degli immobili strumentali.

### 3. Il quadro normativo di riferimento

La disciplina relativa alla deducibilità degli oneri fiscali e contributivi dal reddito di impresa è data dall'art. 99 del t.u.i.r.. La regola generale, stabilita, dall'art. 99, comma 1, del t.u.i.r., si concretizza nella previsione: da un lato, dell'indeducibilità delle imposte sui redditi e quelle per le quali è ammessa la rivalsa, anche a titolo facoltativo, e, dall'altro, della deducibilità delle altre imposte nell'esercizio in cui avviene il pagamento<sup>9</sup>.

Sul punto, rammenta autorevole dottrina<sup>10</sup> che la deducibilità dal reddito di impresa degli oneri fiscali costituisce un principio immanente all'ordinamento tributario che riconosce nelle imposte assolute un profilo di inerenza connaturato all'attività di impresa da cui seguirebbe, quale logica conseguenza, la deducibilità delle stesse dal reddito di impresa, in ossequio al principio di cassa.

Il vigente art. 99, comma 1, del t.u.i.r. altro non fa che riprodurre, in buona sostanza, tale principio nell'attuale assetto normativo. In base a questa ultima norma, risultano essere indeducibili, ai fini delle imposte sui redditi, le stesse imposte sui redditi e le imposte per le quali è prevista, anche a titolo facoltativo, la rivalsa come, ad esempio, l'imposta sul valore aggiunto (IVA). Al contrario, tutte le imposte non riconducibili nell'ambito delle imposte indeducibili, come *supra* definite, dovrebbero essere, in linea di principio, deducibili nella misura in cui configurino spese inerenti alla produzione del reddito<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> L'art. 99, comma 2, del t.u.i.r. legittima la deducibilità degli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o ai provvedimenti degli uffici e alle decisioni dei giudici tributari. I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono, invece, deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, se e nella misura in cui sono dovuti, in base ad una formale deliberazione dell'associazione di categoria, ai sensi dell'art. 99, comma 3, del t.u.i.r..

<sup>10</sup> P. RUSSO - E. MENCARELLI, *Immobili strumentali e deducibilità dell'IMU dall'IRRES*, in *Corriere tributario*, n. 36/2018, p. 2757, i quali affermano che l'applicazione del principio di cassa si rende necessaria al fine di prevenire eventuali incertezze connesse all'applicazione del principio di competenza. In analogia, E. DELLA VALLE, *Lo «ius superveniens» salva l'indeducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi*, in *Corriere tributario*, n. 35/2009, p. 2842.

<sup>11</sup> In argomento, R. SCHIAVOLIN, *La tassazione della capacità economica disponibile e l'indeducibilità di Ici ed Irap dal reddito d'impresa*, in M. BEGHIN - F. MOSCHETTI - R. SCHIAVOLIN - L. TOSI (a cura di), *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, pp. 33 e ss.; A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/1998, pp. 468 e ss.; G. VERNA, *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2/2011, pp. 129 e ss.

Precisazione doverosa è che non sembra possa dirsi, in un certo senso, precluso al legislatore tributario negare, in tutto o in parte, la deducibilità di oneri sostenuti dall'impresa, in sede di determinazione della base imponibile, allorché tale scelta sia sorretta da ragionevolezza e dalla necessità di tutelare altri valori di rango costituzionale<sup>12</sup>. Pertanto, solo nella misura in cui la ragionevolezza non sia sussistente, si potrebbero prospettare profili di illegittimità della norma per costituire la stessa una deroga ingiustificata e ingiustificabile al principio di deducibilità dei costi, ponendo, di riflesso, evidenti frizioni con il principio di capacità contributiva e, quindi, con il principio di uguaglianza.

In ogni caso, la regola generale richiamata conosce una serie di deroghe con riferimento ad imposte che, pur non essendo imposte sul reddito o imposte per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, risulterebbero essere indeducibili per espressa previsione normativa. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e la stessa IMU, sebbene in entrambi i casi all'ineducibilità totale nel tempo si sia sostituita una deducibilità gradualmente parziale<sup>13</sup>.

Restringendo l'analisi all'IMU<sup>14</sup>, l'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011 aveva sancito la totale indeducibilità di tale imposta dalle imposte sui redditi e dall'IRAP sino al periodo di imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2013.

I successivi interventi di modifica, a causa dell'acuirsi della grave crisi finanziaria, hanno, di fatto, determinato lo scarico sull'IMU di gran parte del peso della manovra emergenziale da cui è seguito un aggravio del livello dell'imposizione patrimoniale sugli immobili. Il D.L. 6 dicembre 2011, n. 20 (c.d. Decreto Salva Italia), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha, da un lato, disposto l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU al periodo di imposta 2012 e, dall'altro, introdotto i moltiplicatori delle rendite catastali che ne hanno notevolmente incrementato l'incidenza.

---

<sup>12</sup> G. ZIZZO, *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in *Rassegna tributaria*, n. 1/2010, p. 44 e ss., il quale precisa che le misure: "Sono ragionevoli laddove sono provviste di validi motivi. Sono irragionevoli laddove ne sono sprovviste, ed appaiono perciò "dettate dal miope scopo di gonfiare la base imponibile e di ottenere un maggior gettito, costi quel che costi"". Peraltro, l'Autore sostiene che la misura, sorretta da motivi irragionevoli, produce un "effetto irrazionale in sé, ma ancora più irrazionale nella misura in cui colpisce in modo differenziato, penalizzando alcuni soggetti passivi, quelli che gli oneri indeducibili sostengono (o per i quali essi hanno una maggiore incidenza sul reddito), e non altri, quelli che non li sostengono (o per i quali essi hanno una minore influenza sul reddito)". Sulla tematica anche G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, pp. 397 e ss.; E. DE MITA, *Il conflitto tra capacità contributiva ed equilibrio finanziario dello Stato*, in *Rassegna tributaria*, n. 3/2016, p. 561; ID., *Corte costituzionale: ultimi interventi nella materia tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2003, p. 3 ss.; E. DELLA VALLE, *La deducibilità dei costi per servizi infragruppo*, in *Corriere tributario*, n. 42/2008, pp. 3397 e ss.; A. PICCOLO, *Immobilmerce esenti dall'IMU già dal 2012*, in *Il fisco*, n. 11/2017, pp. 1090 e ss.

<sup>13</sup> Si veda anche G. GAVELLI, *Sale (a tappe) la deducibilità per l'IMU versata sugli immobili strumentali*, in *Il fisco*, n. 20/2019, pp. 1921 e ss.

<sup>14</sup> In argomento, G. SPAZIANI TESTA, *La «manovrabilità» delle aliquote IMU*, in *Corriere tributario*, n. 24/2012, pp. 1822 e ss.; L. LOVECCHIO, *La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI*, in *Il fisco*, n. 5/2020, pp. 433 e ss.; C. BENIGNI, *IMU: l'effetto pratico sostitutivo su IRPEF e dichiarazione dei redditi*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 14/2013, pp. 24 e ss.; A. TREVISANI, *La nuova fiscalità municipale connessa al possesso di immobili: analogie con l'ICI e criticità*, in *Corriere tributario*, n. 14/2011, pp. 1108 e ss.

Con la legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. Legge di Stabilità 2013), il quadro normativo è stato modificato in questi termini: (i) la riserva allo Stato, che riguardava principalmente l'IMU sulle seconde case, è stata sostituita con una riserva allo stesso dell'intero gettito IMU dovuto sugli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale "D" (*i.e.*, capannoni industriali ed opifici); (ii) è stata prevista l'aliquota fiscale *standard* dello 0,76 per cento, impedendo ai Comuni di dimezzare l'IMU sugli immobili strumentali; (iii) è stata ribadita la possibilità per i Comuni di incrementare, trattenendo il relativo gettito, fino a 0,3 punti percentuali tale aliquota sugli immobili ad uso produttivo, portandola, al massimo, all'1,06 per cento.

L'assetto normativo delineato, nel complesso, era risultato particolarmente gravoso per le imprese e, in ragione di ciò, con il D.L. 21 maggio 2013, n. 54, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 luglio 2013, n. 85, è stata sancita la necessità di realizzare una riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, ripensando sia all'articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale che alla deducibilità, ai fini della determinazione del reddito di impresa, dell'IMU relativa agli immobili utilizzati per l'esercizio di attività produttive. Questo ultimo sarebbe stato un intervento non solo in linea con quanto già previsto nei principali Stati membri dell'Unione Europea, ma anche in grado di superare, in prospettiva costituzionale, i problemi che l'indeducibilità dell'IMU ha posto con il principio di capacità contributiva.

Il D.L. n. 54/2013 aveva solo sospeso il pagamento della prima rata dell'IMU sull'abitazione principale, relativamente al periodo di imposta 2013, senza intervenire sul piano dell'indeducibilità dell'imposta dalle base imponibile del reddito di impresa. Tale profilo è stato, invece, interessato dal successivo intervento attuato con la legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di Stabilità 2014), che ha disposto, ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni, la deducibilità dell'IMU relativa ad immobili strumentali nella misura del 30 per cento per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013 e del 20 per cento dal 1° gennaio 2014.

L'art. 1, comma 12, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. Legge di Bilancio 2019), ha innalzato al 40 per cento la percentuale di deducibilità dell'IMU a decorrere dal 1° gennaio 2019, sebbene sembra opportuno segnalare che tale disposizione non abbia mai trovato applicazione. In effetti, il D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e la legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. Legge di Bilancio 2020) hanno ridefinito le percentuali di deducibilità nei seguenti termini: (i) il 50 per cento per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018; (ii) il 60 per cento per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019; (iii) il 60 per cento per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 e (iv) il 100 per cento per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2021.



#### 4. La pronuncia della Corte costituzionale

Con la sentenza n. 262 del 2020, la Corte costituzionale, una volta ricostruito il complesso e frammentato quadro normativo di riferimento, ha definito la questione di legittimità costituzionale in termini di una illegittimità dell'art. 14 del d.lgs. n. 23/2011 con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, sotto il profilo della coerenza e, quindi, della ragionevolezza, con assorbimento di ogni altra questione. Le statuizioni della Consulta rappresentano anche interessanti spunti di riflessione e, al tempo stesso, “argini” che meritavano di essere rinforzati. Tali statuizioni alimentano la necessità di compiere talune considerazioni dettate, per lo più, dall'importanza e dalla lungimiranza che le stesse rivestono.

##### 4.1. La natura della deducibilità dell'imposta municipale propria

La Corte costituzionale ha ritenuto che la deducibilità dell'IMU dal reddito di impresa non configurasse un'agevolazione fiscale, bensì una misura strutturale. Mentre le agevolazioni fiscali, normalmente previste per finalità extra-fiscali, rientrano nell'ampia discrezionalità del legislatore, purché non sconfinanti in palese irrazionalità ed arbitrarietà<sup>15</sup>, la deducibilità dell'IMU atterrebbe ad istituti tributari nei quali è ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale, atteso che la sottrazione all'imposizione ovvero la riduzione della stessa deriverebbe dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Corte costituzionale, sentenza 13 luglio 2017, n. 177, punto 3.1; Corte costituzionale, sentenza 13 dicembre 2017, n. 264, punto 4.1, ove la Consulta ha statuito che le disposizioni che prevedono agevolazioni, benefici ed esenzioni fiscali sono norme che “*aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (...); con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la ratio dei benefici medesimi*”. In dottrina sulle agevolazioni fiscali, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pp. 174 e ss.; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 561; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp. 32 e ss.; A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, pp. 23 e ss. Sul tema specifico si veda anche P. SELICATO, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/1994, p. 379; ulteriori spunti e riferimenti in ID., *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, in questa *Rivista*, n. 22/2018, pp. 2 e ss.; F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corriere tributario*, n. 21/2011, p. 1701, il quale afferma che la tesi tradizionale (c.d. teoria strutturale) distingue tra esenzione ed esclusione: la prima costituisce una sottrazione all'applicazione del tributo di uno o più fatti (c.d. esenzione oggettiva) o di uno o più soggetti passivi (c.d. esenzione soggettiva) integranti il presupposto del tributo stesso; la seconda, invece, delinea una fattispecie che non rientra nell'ambito del presupposto impositivo, con lo scopo di delimitare i precisi confini di applicazione del tributo (fra i sostenitori di tale tesi, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, op. cit., pp. 174 e ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, pp. 207 e ss.; E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Milano, 1958, pp. 64 e ss.). Tuttavia, in base ad altra tesi (c.d. teoria della spesa fiscale), il concetto di agevolazione fiscale viene equiparato alla concessione, in forma indiretta, di sovvenzioni pubbliche, distinguendo tra agevolazioni proprie (c.d. “non strutturali” o “spese fiscali”) e improprie (c.d. “strutturali”): le prime si configurano come ausili finanziari pubblici indirettamente erogati attraverso i circuiti tributari, mentre le seconde sono agevolazioni che dipendono dalle modalità e dai termini con cui viene definita la disciplina dei singoli tributi (fra i sostenitori di tale tesi, S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, 1994, p. 409; ID., *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti giuridici*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1993, pp. 560 e ss.).

<sup>16</sup> Corte costituzionale, sentenza 4 dicembre 2020, n. 262, punto 3.

La differenza tra agevolazione fiscale e misura strutturale, in base alla giurisprudenza costituzionale<sup>17</sup>, è la seguente: la misura è di carattere strutturale se la sottrazione all'imposizione ovvero la riduzione della stessa è determinata dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo o dalla ricognizione dei soggetti passivi ovvero, infine, dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva; di converso, la misura configura un'agevolazione fiscale se presuppone l'esistenza di una capacità contributiva coerente con la struttura del tributo, sebbene, in deroga all'art. 53 della Costituzione, sia prevista una forma di esenzione, di tassazione sostitutiva più favorevole ovvero, infine, altre misure, pur sempre, dirette a rendere meno gravoso o non incidente il carico tributario in relazione a determinate fattispecie per motivi extra-fiscali.

La deducibilità dell'IMU dall'imponibile rilevante ai fini IRES avrebbe natura strutturale e ciò troverebbe conferma nella stessa regola di determinazione della relativa base imponibile, che, a mente dell'art. 75, comma 1, del t.u.i.r., è data dal possesso del reddito complessivo netto. La base imponibile esprime la misurazione del presupposto di imposta e l'individuazione della stessa nel reddito complessivo netto equivale a sostenere che l'imponibile è determinato al netto dei costi sostenuti nel corso dell'esercizio dell'attività di impresa, trattandosi di costi che hanno contribuito a produrre quella ricchezza. Tale profilo assume rilievo rispetto al carattere di effettività della capacità contributiva, che necessariamente impone, ai fini del calcolo dell'imponibile fiscale, di tenere conto dei costi o delle spese sostenute nel corso dell'attività espletata, la cui deducibilità consente di ottenere la capacità contributiva di carattere effettivo che merita di scontare il prelievo fiscale<sup>18</sup>. Ed, infatti, il reddito effettivo (e solo il reddito effettivo) esprime quella reale ed unica ricchezza novella da assoggettare a tassazione, con ciò, da un lato, disapprovando la tassazione di un reddito fittizio e, dall'altro, giustificando sul piano costituzionale e causale il prelievo tributario<sup>19</sup>.

La regola generale, nel rispetto del principio di capacità contributiva, è, quindi, quella secondo la quale la tassazione colpisca il reddito netto (c.d. tassazione al netto), sebbene nell'ordinamento tributario possano

---

<sup>17</sup> Cfr. Corte costituzionale, sentenza 23 giugno 2020, n. 120, punto 4.1.

<sup>18</sup> Sul punto F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 4/2010, p. 437, il quale ha affermato: "La tassazione secondo capacità contributiva significa considerazione della persona nella sua realtà effettiva e nella sua attitudine a concorrere economicamente all'interesse comune. Anche quando l'imposta colpisce un bene, non si può dunque fare astrazione dal collegamento tra tale bene ed il soggetto contribuente".

<sup>19</sup> In argomento, A. GIOVANNINI, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rassegna tributaria*, n. 3/2011, pp. 609 e ss.; F. GALLO, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giurisprudenza commerciale*, n. 3/2009, pp. 553 e ss.; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pp. 18 e ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pp. 200 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 15; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2011, pp. 63 e ss.; A. BUSCEMA, *Il principio di effettività del reddito tra nuove tendenze giurisprudenziali e legislative*, in *Il fisco*, n. 6/2003, pp. 871 e ss. Sulla rilevanza anche interpretativa del principio di capacità contributiva, E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pp. 107 e ss.

convivere eccezioni, più o meno marcate, a tale regola che attuano una vera e propria discriminazione qualitativa dei redditi<sup>20</sup>. Le ragioni a fondamento di questa ultima possono essere di natura sia economica che sociale: la prima investe la fonte produttiva del reddito, alludendo a redditi generati da differenti fonti e, quindi, con diversa capacità di generazione, e la seconda è connessa alla maggiore utilità assegnata a determinate destinazioni del reddito rispetto ad altre<sup>21</sup>.

La discriminazione qualitativa dei redditi, concetto già utilizzato con riguardo all'abrogata imposta locale sui redditi (ILOR) e, in qualche misura, all'IRAP<sup>22</sup>, è stata richiamata anche dalla giurisprudenza costituzionale per giustificare il differente trattamento riservato ai redditi da attività, in particolare i redditi da lavoro autonomo rispetto ai redditi di impresa<sup>23</sup>. In questa prospettiva, la tassazione al netto diventa anche l'elemento in grado di contraddistinguere il reddito di impresa da altre categorie reddituali come il reddito di lavoro dipendente ove, al contrario, vige la regola dell'eccezione che ravvisa la base imponibile nel reddito lordo senza deduzione analitica dei costi di produzione.

Certo è che il sistema delineato dal t.u.i.r. fissa anche regole specifiche per la determinazione del reddito di impresa, precisando per taluni componenti di reddito, sia essi positivi che negativi, la misura del concorso alla formazione della base imponibile. Nel reddito di impresa, la deducibilità di un componente reddituale negativo postula il *quid pluris* dell'inerenza all'attività di impresa, nel senso che solo un costo inerente risulta essere un costo deducibile. Sul punto, la Corte costituzionale ha richiamato la nuova

---

<sup>20</sup> A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia Treccani*, Diritto online, 2013, pp. 1 e ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 131. Sulla discriminazione qualitativa dei redditi la letteratura è copiosa, C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1961, pp. 158 e ss.; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, I, pp. 514 e ss.; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano, 2003, pp. 432 e ss.; M. PROCOPIO, *L'organizzazione autonoma per i professionisti*, in *Corriere tributario*, n. 35/2002, pp. 3144 e ss.; A. BODRITO, *È costituzionale l'imposta a carico dei lavoratori autonomi?*, in *Corriere tributario*, n. 10/2001, pp. 713 e ss.

<sup>21</sup> G. BIZIOLI, *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/2015, pp. 1079 e ss.; A. MARCHESELLI, *La incostituzionalità "retroattiva" della "Robin Tax": tra violazione dei diritti fondamentali, giurisprudenza evolutiva e conflitti giurisdizionali*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 7/2015, pp. 617 e ss.

<sup>22</sup> Sul punto, G. MARONGIU, *IRAP, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2000, pp. 1629 e ss., il quale ha affermato che quando si parla di "discriminazione qualitativa dei redditi" si affronta il problema del (diverso) trattamento cui sottoporre i singoli redditi, a parità di ammontare, ma di tipo, qualità o natura diversa. In particolare, si tratta di rendere omogenei i redditi che hanno una diversa provenienza (redditi di lavoro e redditi di capitale) o una diversa durata (redditi temporanei e redditi perpetui), o una diversa uniformità nel tempo (redditi oscillanti e redditi costantemente uniformi). Con riguardo all'ILOR, tale imposta, introdotta nel 1973, nacque "imperfetta" e fu riportata a "ragione" dalla Corte costituzionale che sancì la non assoggettabilità ad essa non solo dei redditi di lavoro subordinato, ma anche dei redditi di lavoro autonomo. Rispetto all'IRAP, era noto che l'introduzione di tale imposta avrebbe "rivoluzionato" i consolidati assetti tributari, in ragione dell'abolizione dell'ILOR, che, da tempo, aveva garantito la discriminazione qualitativa e si sarebbe dovuto provvedere, al riguardo, sia nei confronti dei lavoratori autonomi che delle imprese minori. In analogia, R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Milano, pp. 848 e ss.; G. CORASANITI, *IRAP: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abolizione*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2001, pp. 988 e ss.

<sup>23</sup> Corte costituzionale, sentenza 26 marzo, 1980, n. 42; Corte costituzionale, sentenza 21 maggio 2001, n. 156.

nozione del principio di inerenza, accolta, di recente, dalla Corte di Cassazione<sup>24</sup>, la quale ravviserebbe nell'inerenza un principio immanente al sistema di determinazione del reddito di impresa che non trova fonte giuridica nella legge. Al contrario, il principio di inerenza, in base a tale impostazione, sarebbe un concetto "pre-giuridico" connotato all'idea di matrice economica del reddito da calcolare al netto dei relativi costi di produzione<sup>25</sup>.

Il principio di inerenza consente di definire e, al tempo stesso, delimitare i confini della deduzione dei componenti negativi dal reddito di impresa: i componenti negativi deducibili sono quelli rispetto ai quali si rileva l'inerenza all'attività di impresa, mentre sono indeducibili i componenti negativi estranei all'attività stessa. Tale principio non ammette deroghe arbitrarie da parte del legislatore in ragione, tra l'altro, del carattere generale e immanente dello stesso con riguardo al sistema di determinazione del reddito di impresa. Pertanto, una deroga arbitraria da parte del legislatore significherebbe, in prospettiva impositiva, tassare un reddito fittizio, non essendo rispondente alla reale ed effettiva capacità contributiva del soggetto passivo<sup>26</sup>.

#### 4.2. I caratteri di legittimità della deroga rispetto alla regola generale

Il principio di inerenza, come giustamente osservato dalla Corte costituzionale, assume rilievo, altresì, rispetto ai costi di natura fiscale, noti anche come oneri fiscali e contributivi, la cui disciplina tributaria è fornita dall'art. 99, comma 1, del t.u.i.r.. Tale norma, come già accennato, deroga alla regola generale della deducibilità in due casi specifici: (i) le imposte per le quali è previste, anche a titolo facoltativo, la rivalsa e (ii) le imposte sul reddito.

La deroga è, chiaramente, ammissibile nella misura in cui la stessa si configuri rispondente ai criteri di ragionevolezza e proporzionalità: (i) nel caso di imposte previste a titolo di rivalsa, la deroga si giustifica nel mancato sostenimento da parte dell'impresa dell'onere fiscale che viene traslato, a livello economico, in capo ad un diverso soggetto in forza del meccanismo della rivalsa; (ii) nel caso di imposte sui redditi,

<sup>24</sup> Fra le varie, Cass., Sez. Trib., sentenza 11 gennaio 2018, n. 450; Cass., Sez. Trib., sentenza 22 gennaio 2020, n. 1290.

<sup>25</sup> In dottrina, *ex multis*, si veda R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2004, p. 1935; D. STEVANATO, *Finanziamenti all'impresa e impieghi "non inerenti": spunti su interessi passivi e giudizio di inerenza*, in *Dialoghi tributari*, n. 6/2008, p. 19; G. ZIZZO, *Il reddito d'impresa*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, p. 243; A. PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/1999, p. 676; M. MARANI - R. LUPI, *Inerenza dei costi ed esenzioni, o tassazioni sostitutive, "di ricavi"*, in *Dialoghi tributari*, n. 1/2014, p. 35.

<sup>26</sup> Si veda anche R. SCHIAVOLIN, *Reddito effettivo e reddito fittizio: evoluzioni recenti*, in *Corriere tributario*, n. 24/2007, p. 1985, il quale ha affermato che: "Tassare come reddito fenomeni che non hanno natura reddituale, o determinare il reddito in contrasto con la sostanza economica del concetto, significa abbandonare la strada segnata dall'indice di idoneità alla contribuzione che giustifica l'applicazione dell'IRPEF o IRES, a prescindere dalla giustificazione «extrafiscale» di simili deviazioni".

tali imposte, in quanto derivanti dal reddito, non possono logicamente rientrare tra gli antecedenti causali del tributo cui afferiscono.

La ragionevolezza consente di accogliere qualsivoglia tipo di esigenza rispondente a razionalità, sebbene non espressamente prevista, passando, di tal guisa, da un *numerus clausus* di eccezioni ad un catalogo aperto e suscettibile di modifica in base all'esigenze che di volta in volta vengono in rilievo in sede di valutazione da parte del legislatore tributario. La proporzionalità, invece, configura un canone di legittimità dell'azione del legislatore dotato di autonoma rilevanza rispetto al criterio di ragionevolezza, al cui interno si colloca<sup>27</sup>. Sul punto, sebbene la tematica sia oggetto di ampio dibattito in letteratura, autorevole dottrina sostiene che, almeno nella giurisprudenza costituzionale italiana, venga, di regola, compiuto un uso promiscuo di termini come razionalità, ragionevolezza, proporzionalità, ma anche adeguatezza, coerenza, congruenza e non arbitrarietà, come si trattasse di veri e propri sinonimi<sup>28</sup>.

Ne emerge che la questione controversa si riduce a comprendere se l'indeducibilità dell'IMU, prevista dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011, relativamente al periodo di imposta 2012, sia rispondente o meno ad un criterio di ragionevolezza, sull'assunto che solo la razionalità della deroga ne legittima l'ammissibilità.

Il ragionamento della Consulta non può che essere condiviso ed è riassumibile nei seguenti termini: (i) l'IMU non configura un'imposta prevista a titolo di rivalsa e (ii) l'IMU non configura un'imposta sui redditi. Pertanto, l'IMU versata dalla società sui beni immobili strumentali è un'imposta differente non riconducibile né allo schema di deroga (i) né allo schema di deroga (ii), come *supra* definiti, e soddisfa il principio di inerenza, in quanto tributo direttamente e pienamente inerente alla produzione del reddito atteggiandosi alla stregua di un ordinario fattore della produzione, a cui il soggetto passivo non può sottrarsi. Altrimenti detto, un simile tributo non può che configurare un costo fiscale inerente e di cui “non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità una volta che il legislatore abbia, nella propria discrezionalità, stabilito per il reddito d'impresa il criterio di tassazione al netto”<sup>29</sup>. Difatti, la disposizione normativa *de qua* è stata ritenuta dalla Consulta in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, sotto il profilo della coerenza e, quindi, della ragionevolezza, con assorbimento di ogni altra questione.

<sup>27</sup> Si veda, in materia, A. BODRITO, *Deducibilità forfetaria dell'Irap tra dubbi di incostituzionalità e correttivi legislativi*, in *Corriere tributario*, n. 14/2011, pp. 1156 e ss.

<sup>28</sup> In questi termini M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Atti relativi alla Conferenza trilaterale delle Corti costituzionali italiana, portoghese e spagnola*, Roma, 24-26 ottobre 2013, p. 2, la quale ha affermato, espressamente, che: “Ragionevolezza, proporzionalità, razionalità ed eguaglianza concorrono, in una medesima proposizione e in un unico passaggio argomentativo, a determinare l'illegittimità costituzionale della legge impugnata”.

<sup>29</sup> Così, Corte costituzionale, sentenza 4 dicembre 2020, n. 262, punto 3.1.

Il giudizio di legittimità sulla ragionevolezza<sup>30</sup>, in base alla giurisprudenza costituzionale<sup>31</sup>, si svolge tramite ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi adottati dal legislatore nell'esercizio della propria discrezionalità rispetto alle esigenze oggettive da soddisfare ovvero alle finalità che ha inteso perseguire, tenuto conto sia delle circostanze che delle limitazioni concretamente esistenti. Trattasi, dunque, di un giudizio che consente di verificare l'uso ragionevole o meno da parte del legislatore dei propri poteri discrezionali in materia tributaria al fine di verificare la coerenza della struttura dell'imposta con il relativo presupposto economico ovvero la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione<sup>32</sup>.

In questo contesto, appare incontrovertibile il rilievo compiuto dalla Corte costituzionale circa l'individuazione del presupposto di imposta quale limite stringente all'estesa discrezionalità del legislatore in materia fiscale. In effetti, non pare erroneo sostenere che il legislatore, nel rispetto del principio di capacità contributiva, rimanga libero di esercitare la propria discrezionalità nella scelta degli indici rivelatori di forza economica<sup>33</sup> e del relativo presupposto di imposta, purché si tratti di fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica.

Tuttavia, una volta che la fattispecie imponibile e il presupposto di imposta sono stati individuati, la discrezionalità non può che restringersi ed i singoli elementi costituenti la base imponibile rimangono condizionati dallo stesso presupposto di imposta, che si atteggia in qualità di presupposto della tassazione e, contestualmente, di limite alla tassazione stessa. Tale condizionamento è, per giunta, del tutto fisiologico e trova ragione d'essere nello stretto legame sussistente tra la base imponibile e il presupposto di imposta, in quanto la prima altro non è che la misurazione del secondo e il secondo, una volta integrato, fa sorgere l'obbligo di compiere tutte le attività necessarie alla corretta determinazione della prima (e, quindi, alla propria misurazione) ai fini dell'assolvimento dell'obbligazione tributaria.

---

<sup>30</sup> Per i profili di diritto tributario, in dottrina, sulla ragionevolezza, si veda, senza alcuna pretesa di esaustività, G. BIZIOLI, *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, op. cit., pp. 1079 e ss.; P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2011, pp. 1421 e ss.; S.M. RONCO, *Regime sanzionatorio delle irregolarità della dichiarazione doganale in punto origine delle merci: profili critici di un'interpretazione costituzionalmente orientata alla luce del principio di ragionevolezza e brevi cenni in merito agli strumenti di tutela dei diritti fondamentali*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2014, pp. 20267 e ss.

<sup>31</sup> Cfr. Corte costituzionale, sentenza 22 dicembre 1988, n. 1130, punto 2.

<sup>32</sup> Cfr. Corte costituzionale, sentenza 22 aprile 1997, n. 111, punto 8; Corte costituzionale, sentenza 11 febbraio 2015, n. 10, punto 6.2.

<sup>33</sup> Rispetto alle imposte patrimoniali, interessante la ricostruzione di A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/2012, p. 1135, ove l'Autore ha specificato che un conto è considerare il patrimonio (o anche un singolo bene) come espressivo in sé di capacità contributiva e altro conto è considerare i limiti quantitativi massimi della tassazione: da un lato, il primo aspetto coincide con la stessa nozione di capacità contributiva, valutata nell'ambito di una dimensione puramente oggettiva, in relazione all'attitudine di un bene in quanto tale ad esprimere forza economica suscettibile di essere ricondotta al principio di capacità contributiva e, dall'altro, il secondo aspetto, invece, assumendo come per sussistente la dimensione oggettiva per conformità allo stesso principio costituzionale, riguarda la capacità contributiva dal punto di vista quantitativo in termini di limiti massimi dell'imposizione.

Così argomentando, le deroghe alle regole generali risulterebbero essere ammissibili, a condizione che soddisfino, oltre il criterio della proporzionalità, il criterio della coerenza e della ragionevolezza. Il criterio della ragionevolezza, diretto corollario del principio di uguaglianza formale, ha assunto una dimensione sempre più ampia divenendo espressione, in generale, del canone di coerenza dell'ordinamento che vieta disparità di trattamento di situazioni simili e discriminazioni irragionevoli<sup>34</sup>. Invero, nella pronuncia in rassegna sembra che la Consulta utilizzi i criteri della coerenza e della ragionevolezza come, di fatto, dei sinonimi, proponendo un sostanziale allineamento fra questi due concetti. Difatti, questa lettura appare pienamente condivisibile: nel momento in cui è stata accertata l'incoerenza dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011 con il criterio della tassazione al netto, di cui all'art. 75, comma 1, del t.u.i.r., ne è emerso che la deroga stessa fosse confliggente con il criterio di ragionevolezza, in violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione<sup>35</sup>.

La scelta di un determinato presupposto di imposta, quale il possesso del reddito complessivo netto nell'IRES, vincola indissolubilmente il legislatore, che non può prevedere l'indeducibilità di un costo fiscale inerente all'attività di impresa, a pena di rottura del vincolo stesso<sup>36</sup>. Tale rottura, ha sottolineato la Consulta, produrrebbe distorsioni ed effetti irragionevoli come, ad esempio, nel caso di specie, un aggravio della tassazione sui redditi in egual misura all'indeducibilità dell'IMU<sup>37</sup> oppure un'irragionevole penalizzazione per le imprese che hanno scelto di investire gli utili nell'acquisto degli immobili strumentali rispetto a quelle esercenti attività tramite l'utilizzo di immobili in locazione. In tale ultimo caso, infatti, mentre le seconde avrebbero potuto dedurre tutti i costi, compresi i relativi canoni di locazione, le prime sarebbero rimaste sottoposte ad un regime di integrale indeducibilità dell'IMU.

#### **4.2.1. (Segue): alcune considerazioni relative ai caratteri di legittimità della deroga**

La Corte costituzionale ha statuito che il legislatore può, pur sempre, prevedere limitazioni alla deducibilità dei costi inerenti, sebbene le forme di deducibilità parziale o forfettaria debbano essere giustificate in termini di proporzionalità, ragionevolezza e coerenza al fine di:

- evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza;

<sup>34</sup> In termini, pressoché, analoghi C. COLAPIETRO - M. RUOTOLO, *Diritti e libertà*, in F. MODUGNO (a cura di), *Lineamenti di diritto pubblico*, Torino, 2008, p. 555.

<sup>35</sup> In argomento, P. BORIA, *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax". E l'enunciazione di alcuni principi informativi del sistema di finanza pubblica*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 5/2015, p. 384.

<sup>36</sup> Ha precisato R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2004, p. 1935, che un intervento legislativo che escludesse la rilevanza dei costi senza giustificazioni "sarebbe senza dubbio incostituzionale per tassazione di una capacità contributiva inesistente, o violazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza, per via della tassazione uguale di capacità contributive diverse".

<sup>37</sup> La Corte costituzionale ha giustamente rilevato che non si configurerebbe un fenomeno di doppia imposizione giuridica per essere il presupposto dell'IRES e dell'IMU fra loro differenti.

- evitare ingenti costi di accertamento;
- prevenire fenomeni di evasione o elusione fiscale.

Come si ha avuto modo di accennare, in tale contesto, la Consulta nell'alludere alla ragionevolezza sembra riferirsi anche alla coerenza, trattandosi di un giudizio che investe sia l'uno che l'altro profilo, ove la coerenza, in ogni caso, rimane inglobata nella ragionevolezza.

Rispetto, invece, al principio di proporzionalità, la migliore dottrina<sup>38</sup> ha osservato che, mentre nell'esperienza di molte Corti Costituzionali e sovranazionali il principio di proporzionalità è tenuto distinto dal principio di ragionevolezza, in seno alla giurisprudenza costituzionale interna, è rimasta per molto tempo una certa "indistinzione" fra i due principi tanto che tale principio è stato rievocato unitamente al principio di ragionevolezza o, talvolta, come sinonimo di esso. Tuttavia, in base a questo orientamento, sembra che il principio di proporzionalità abbia, di recente, assunto una nuova fisionomia in un esiguo numero di pronunce che tende a disconoscere la previgente visione, in alcuni casi, ritenuta eccessivamente riduttiva della portata di tale principio, attribuendogli un ruolo autonomo e distinto da quello tipicamente svolto dalla ragionevolezza. Secondo altra interessante ricostruzione la proporzionalità e la ragionevolezza sembra si pongano in un rapporto di *species a genus*<sup>39</sup>, in quanto, mentre la ragionevolezza pondera la logicità e la congruità della scelta compiuta dal legislatore, il principio di proporzionalità impone una valutazione ed un contemperamento tra differenti esigenze<sup>40</sup>. Non essendo questa la sede per tracciare le precise differenze tra questi due principi, ciò che rileva è l'uso spesso simile degli stessi, se non addirittura eguale in talune circostanze, da parte della Corte costituzionale.

Le deroghe devono avere una giustificazione in esigenze di tutela dell'interesse fiscale ovvero rispondere a finalità extra-fiscali, purché riferibili a specifici valori costituzionali<sup>41</sup>. Al di fuori dei casi summenzionati, le deroghe difficilmente riusciranno a trovare adeguata ragione giustificatrice in esigenze dettate solamente dal gettito fiscale<sup>42</sup>. Il legislatore, infatti, dovrebbe essere tenuto a rispondere in modo trasparente, magari tramite l'aumento dell'aliquota di imposta, ma non mediante incoerenti e, in larga

<sup>38</sup> Sul punto, L. ANTONINI, *Il principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/2015, pp. 1064 e ss. In analogia, M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, op. cit., p. 9.

<sup>39</sup> M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 4/2014, pp. 871 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, pp. 200 e ss.

<sup>40</sup> In questi termini, G. ZAGRELBESKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, p. 216.

<sup>41</sup> La Corte costituzionale ha effettuato l'esempio dell'ineducibilità dei costi da reato per penalizzare le condotte disapprovate dall'ordinamento giuridico.

<sup>42</sup> Le esigenze di gettito fiscale hanno prodotto, nel complesso, effetti negativi per il sistema; ha precisato, difatti, E. DE MITA, *L'imposizione degli immobili - Profili di diritto costituzionale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3/1986, p. 358, che le diverse "forme di imposizione, sotto la spinta delle esigenze di gettito dello Stato e degli enti locali, tendono a sovrapporsi e a rendere il sistema sempre più mostruoso". In modo non dissimile, M. DAMIANI, *Tassazione sugli immobili disorganica e frammentata: quali prospettive?*, in *Corriere tributario*, n. 1/2012, p. 45.



parte, discutibili interventi sulla deducibilità dei componenti negativi di reddito, per giunta, rispondenti al principio di inerenza<sup>43</sup>. Gli interventi sulla deducibilità si traducono spesso in trattamenti discriminatori nonché in rilevanti incrementi della base imponibile con evidente pregiudizio patrimoniale patito soltanto da alcuni contribuenti.

#### 4.2.2. (Segue): l'eccezionalità e la temporaneità della misura

La temporaneità dell'imposizione è uno dei temi messi in rilievo dalla Corte costituzionale nella pronuncia in rassegna, la quale, in ogni caso, ha effettuato un rinvio alla sentenza n. 288 del 2019 in cui aveva già ampiamente trattato la questione. In tale circostanza, la Consulta aveva statuito che la *“temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali”*<sup>44</sup>.

Ne emerge che la temporaneità dell'imposizione, che si riflette, di regola, nella previsione di tributi “temporanei”, non rappresenta un criterio decisivo in grado di giustificare un'imposta in prospettiva costituzionale, tenuto anche conto che la stessa potrebbe risultare disarticolata dai principi costituzionali. Trattasi, questo, di un importante chiarimento della Consulta che non ravviserebbe nelle forme di temporaneità dell'imposizione una intrinseca prevalenza dell'interesse fiscale persino a discapito del principio costituzionale di capacità contributiva<sup>45</sup>.

L'imposizione, sia essa ordinaria e non temporanea che straordinaria e temporanea, non può tradire l'art. 53 della Costituzione né tantomeno risultare, nel complesso, disarticolata dai principi costituzionali. Tale considerazione troverebbe un chiaro riscontro nella misura in cui sia calata nella cornice costituzionale in cui si inserisce il dovere tributario. Il dovere tributario, inteso quale concorso alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva, si qualifica, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, come dovere inderogabile di solidarietà, essendo il prelievo fiscale essenziale tanto alla vita dello Stato quanto al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali.

<sup>43</sup> In senso analogo si veda A. BODRITO, *L'indeducibilità dell'irap dalle imposte sui redditi al vaglio della corte costituzionale*, in *Corriere tributario*, n. 4/2007, p. 328.

<sup>44</sup> Corte costituzionale, sentenza 23 dicembre 2019, n. 288, punto 6.5.7; Corte costituzionale, sentenza 4 dicembre 2020, n. 262, punto 3.4. Sul punto, la recente giurisprudenza costituzionale si discosta notevolmente dagli orientamenti pregressi della Consulta, si pensi, ad esempio a Corte costituzionale, sentenza 4 maggio 1995, n. 143; rispetto a questa ultima pronuncia, si rinvia a L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/1999, p. 305; G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6/2000, pp. 11629 e ss.

<sup>45</sup> In argomento, fra i molti e senza alcuna pretesa di esaustività, P. BORJA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 5/2004, pp. 10987 e ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, pp. 43 e ss.; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, pp. 24 e ss.; F. BOSELLO, *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1/1998, pp. 1074 e ss.

A giudizio della Consulta, la natura inderogabile di tale dovere è conferita dallo stesso contesto in cui si colloca e si giustifica solo qualora il sistema tributario rimanga ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti previsti dalla Costituzione. Pertanto, “*quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario*”, determinando, in tal modo, “*un’alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell’ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale*”<sup>46</sup>.

Nella pronuncia n. 262 del 2020, la Corte costituzionale non ha ritenuto giustificabile l’integrale indeducibilità dell’IMU, disposta dall’art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011, in ragione del carattere, evidenziato dalla difesa erariale, di “*misura eccezionale e temporanea, per il solo anno 2012*” dettata dalla grave crisi economica in cui versava l’Italia, che avrebbe indotto il legislatore ad anticipare l’introduzione dell’IMU proprio all’anno 2012.

L’eccezionalità e la temporaneità dell’imposizione, in base alla giurisprudenza costituzionale richiamata, non sono argomenti idonei a giustificare un’imposta, che potrebbe, pur sempre, non conciliarsi con il quadro costituzionale<sup>47</sup>. Fermo restando ciò, nel caso *de quo*, l’ineducibilità dell’IMU non potrebbe neanche essere qualificata come effettiva misura temporanea, in quanto, come giustamente rimarcato dalla Corte costituzionale, la stessa è stata prevista come permanente e solo per effetto di discrezionali e successivi interventi del legislatore, è risultata, in sostanza, limitata al solo anno 2012.

## 5. Considerazioni conclusive

Con la pronuncia n. 262 del 2020, la Corte costituzionale ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2020 nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l’IMU è indeducibile dalle imposte sui redditi di impresa, aggiungendo che il medesimo rilievo vale anche per l’ineducibilità dal reddito di impresa ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) in ragione del rinvio disposto dall’art. 56 del t.u.i.r. alle norme tributarie previste ai fini IRES.

Il risultato cui è giunta la Corte costituzionale è pienamente condivisibile, ma ciò che lo è ancor di più è l’*iter* logico e giuridico seguito dalla Consulta ai fini dell’ottenimento di tale risultato. Sostenere che la coerenza e la ragionevolezza sono criteri che devono sovrintendere le scelte del legislatore, una volta definito il presupposto di imposta, è un principio di fondamentale importanza che merita di essere ricordato e ribadito. Trattasi, cioè, di un principio di grande rilievo sistematico che non può essere disatteso dal legislatore, a pena di violazione del principio di capacità contributiva sotto il profilo, per l’appunto, della coerenza e, quindi, della ragionevolezza.

---

<sup>46</sup> Corte costituzionale, sentenza 23 dicembre 2019, n. 288, punto 6.2.

<sup>47</sup> Corte costituzionale, sentenza 4 dicembre 2020, n. 262, punto 3.4.