

# Beni strumentali, resta il nodo indeducibilità dell'Imu dall'Irap

Con la sentenza n. 171 del 2024 la Corte costituzionale ha ribadito la posizione espressa nella sentenza n. 21 sulla legittimità delle regole che sanciscono l'indeducibilità dall'imponibile Irap dell'Imu sugli immobili strumentali, lasciando sussistere una differenza di trattamento rispetto all'Ires. Per la Corte, la deducibilità dell'Imu da questa seconda imposta ha una natura «strutturale», perché il legislatore ne individua il presupposto nel possesso di un «reddito complessivo netto» (articolo 75, comma 1, del Tuir), e perché l'Imu è un «costo necessitato che si atteggia alla stregua di un ordinario fattore della produzione, a cui l'imprenditore non può sottrarsi». Perciò, con la sentenza n. 262/2020 ha giudicato la regola che la negava incompatibile con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, sotto il profilo della coerenza e quindi della ragionevolezza. Ora, si può convenire sul fatto che, come detto nelle due sentenze di quest'anno, la diversità di natura del tributo, del suo presupposto, della base imponibile, e delle pertinenti discipline, impedisce di ricorrere allo stesso argomento per l'Irap, ma sarebbe auspicabile che alla prima occasione utile la Corte completasse il ragionamento, dotandolo per quanto possibile di un fondamento positivo.

Il presupposto dell'Irap è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, e la sua base imponibile è il «valore della produzione netta» derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione. Nella sentenza n. 156/2001 la Corte ha affermato che l'imposta colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico espressivo di capacità contributiva, che non è reddito patrimonio né consumo, ma è la «nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva (...) assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori». Le regole per le quali l'imponibile a carico delle imprese va determinato sottraendo dal valore lordo della produzione, risultante dal conto economico di esercizio, gli ammortamenti, i costi dei beni utilizzati per la produzione e dei servizi forniti, e gli altri «oneri di gestione» (e non invece i costi per il personale, e altri), dovrebbero essere coerenti con il presupposto così definito. Perciò, per la dottrina più accreditata, queste componenti negative assumono rilievo nel calcolo dell'imponibile non come costi (che riguardano la diversa espressione di capacità contributiva che è il reddito), ma in quanto espressione del valore dei beni utilizzati nella produzione, frutto di altre attività produttive già assoggettate all'imposta (Gallo). Il fatto è che, per un difetto di impostazione, ma anche per i ripetuti interventi di riforma che hanno alterato la fisionomia originaria del tributo, le regole che definiscono quantitativamente il prodotto netto non sono sempre coerenti con i suoi caratteri fondamentali, e quella che, fra oneri di gestione generalmente ammessi in deduzione, fa eccezione per l'Imu, è un chiaro esempio.

Vi sono molte ragioni che ne giustificerebbero un esame approfondito da parte della Corte. Ragionando in astratto, viene naturale riconoscere che, assunta come espressione di un valore e non come costo, l'Imu non concorre a formare la nuova ricchezza creata dall'unità produttiva («valore della produzione netta»), per il semplice fatto che viene versata all'ente locale, e perciò non rifluisce nella remunerazione dei fattori della produzione. Come equivalente in valore di un costo necessario della produzione, non può che concorrere per sottrazione alla formazione del valore dei beni che vi sono utilizzati. Del resto, la base imponibile Irap corrisponde a una capacità contributiva che deriva anche dalla «collaborazione dello Stato e dell'intera società» (Gallo), ed è un fatto che l'Imu realizza già di per sé la «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio» comunale, in quanto diretta a favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa dell'ente locale (ex legge 242/2009). Perciò, che l'Irap continui ad applicarsi su di un valore, pari all'Imu versata ai comuni, che già remunera un beneficio ricevuto dallo Stato, sembra esporre la regola della sua indeducibilità a fondati dubbi anche sotto il profilo della ragionevolezza.

—**Gaetano Ragucci**

*Università degli Studi di Milano*

*Presidente Anti-Associazione nazionale tributaristi italiani*