



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di REGGIO NELL'EMILIA Sezione 1, riunita in udienza il 16/04/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**MONTANARI MARCO**, Presidente e Relatore  
**GRANATO PASQUALE**, Giudice  
**ROMITELLI BRUNO**, Giudice

in data 16/04/2024 ha pronunciato la seguente

### **ORDINANZA**

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

**proposto da**

**Difeso da**

**ed elettivamente domiciliato presso**

**contro**

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

**elettivamente domiciliato presso** 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**

, in qualità di incorporante della " s.p.a.," anche I.N. E. ",ricorre, nei confronti dell'AGENZIA DELLE ENTRATE , Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso silenzio-rifiuto formatosi in relazione all'istanza presentata per il rimborso dell'eccedenza di IRAP a credito, maturata in relazione ai periodi d'imposta 2017, 2018, 2019 e 2020 e dell'IRAP indebitamente versata nei medesimi periodi d'imposta, a causa della mancata deduzione dell'IMU versata nelle suddette annualità e per la condanna dell'Agenzia intimata al rimborso di € 312.937,00, oltre interessi maturati e maturandi.; la Ricorrente premette che INE, fino alla data della sua incorporazione in Alleanza, era una società attiva nel settore immobiliare che gestiva sia quale proprietaria che quale locataria tutti i fabbricati strumentali all'attività commerciale , supermercati, della capogruppo Alleanza versando la relativa IMU,.

2-La Ricorrente, sia in sede di ricorso introduttivo ma, particolarmente, in una lunga ed articolata memoria deduce che "Con il presente giudizio la Società chiede la remissione alla Corte costituzionale della questione di legittimità degli artt. 5, comma 3 del d.lgs. n. 446/1997 e 14, comma 1 del d.lgs. n. 23/2011, nella parte in cui sanciscono la totale indeducibilità dell'IMU dalla base imponibile dell'IRAP, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. In questa sede si intende precisare tale questione alla luce della recente sentenza n. 21 del 20 febbraio 2024 con cui la Corte costituzionale si è (tra l'altro) espressa nel senso dell'infondatezza della medesima questione sollevata dalla CGT di primo grado di Como. Tuttavia la Corte si è così espressa solo perché ha considerato infondato il parallelismo, proposto dal giudice rimettente, tra i due principi sanciti dalla precedente sent. n. 262/2020 in merito alla sostanziale sovrapposizione tra presupposto impositivo e criterio di determinazione della base imponibile nell'IRES (tassazione del reddito netto) e la prospettata incostituzionalità del divieto di deduzione dell'IMU sugli immobili strumentali dall'IRAP. La Corte ha quindi del tutto lasciato impregiudicato l'aspetto sostanziale della effettiva contrarietà a Costituzione del denunciato divieto ".;la Ricorrente assume pertanto ,al contrario di quanto dedotto dall'Agenzia, che ritiene , dopo questa sentenza il "dibattito sul punto ormai "chiuso, come sussistano altri elementi che possono portare a dubitare della legittimità costituzionale della norma richiamata.

3-La Ricorrente dopo aver individuato e precisato quali siano le componenti della base imponibile dell'IRAP e quali ne siano, legittimamente, escluse così continua" Orbene, se l'esclusione delle descritte componenti negative trova giustificazione con il presupposto dell'imposta assunto ad indice di capacità contributiva, a contrariis, il divieto di dedurre l'IMU relativa agli immobili strumentali sancito dagli artt. 5, comma 3 del d. lgs. n. 446/1997 e 14, comma 1 del d.lgs. n. 23/2011 è manifestamente in contrasto con la coerenza interna dell'IRAP. Tale divieto di deduzione non consente, infatti, una coerente determinazione del "valore aggiunto" che verrà distribuito sub specie di "profitto" all'imprenditore Poiché l'IMU è un costo che l'impresa (peraltro, obbligatoriamente) sostiene per svolgere la propria attività caratteristica (9), negandone il concorso alla determinazione del "valore della produzione netta" l'IRAP trova applicazione in relazione ad un valore aggiunto, sotto forma di profitto (i.e. alla differenza tra i ricavi di cui alla voce A del conto economico e i costi di cui alla voce B), non realmente prodotto e che, dunque, non può essere distribuito all'imprenditore. In questa prospettiva, il divieto di deduzione dell'IMU sugli immobili strumentali viola, nelle parole della Corte Costituzionale, la "coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico" perché determina l'assoggettamento ad imposta di una componente economica che non esprime l'indice di capacità contributiva, sub specie di profitto dell'imprenditore, che l'IRAP intende colpire, risolvendosi, così, nell'esercizio irragionevole da parte del legislatore della propria discrezionalità nella scelta delle regole di determinazione della base imponibile."

4-Così poi continua la Ricorrente "Quanto sopra rilevato in via assorbente, merita aggiungere che la norma censurata introduce anche una manifesta disparità di trattamento rispetto a situazioni uguali tra loro, in assenza di ragionevole giustificazione. Per comprendere tale effetto discriminatorio, si assuma la situazione di due imprenditori entrambi titolari di aziende che sfruttano i medesimi fattori della produzione (lavoro e capitale) e impiegano immobili strumentali nell'esercizio della propria attività ma: 1) l'imprenditore A è proprietario degli immobili strumentali; 2) l'imprenditore B è, invece, conduttore dei medesimi immobili. Orbene, l'imprenditore A, in quanto proprietario degli immobili, dovrà sostenere un costo pari all'IMU dovuta su tali immobili. Anche l'imprenditore B sosterrà sotto il profilo economico il medesimo costo, essendo

ragionevole ritenere, secondo l'id quod plerumque accidit, che l'IMU dovuta dal locatore verrà tralata in capo al conduttore, concorrendo, dunque, alla determinazione del canone di locazione dovuto da quest'ultimo. Pertanto, il profitto – dato dalla differenza tra i ricavi e i costi della produzione – di entrambi gli imprenditori è necessariamente influenzato dal costo dell'IMU, nel primo caso in via "diretta", nel secondo caso, invece, in via "indiretta". Sennonché, ai fini della determinazione dell'IRAP, il suddetto, identico, costo: 1) non assumerà rilievo (quale componente negativo) ai fini della determinazione del "valore aggiunto" sotto forma di "profitto" prodotto dall'imprenditore A, in ragione del divieto di deduzione dalla base imponibile dell'IMU sugli immobili strumentali. Tale imprenditore, quindi, verrà tassato (oltreché sulla componente "retribuzioni" e "interessi") anche su una quota di "profitto" che non ha realizzato; 2) assumerà, di converso, pieno rilievo (sempre quale componente negativo) ai fini della determinazione del medesimo presupposto in capo all'imprenditore B, in quanto "costo per godimento di beni di terzi" che confluisce nella voce B8 del conto economico, per la quale non è prevista (coerentemente con il presupposto dell'imposta) alcuna limitazione alla deducibilità. È così dimostrato che l'art. 14, comma 1, d.lgs. 23/2011 e l'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997 determinano un regime impositivo in cui gli imprenditori che utilizzano nel proprio ciclo produttivo beni immobili strumentali di proprietà subiscono un trattamento peggiore rispetto agli imprenditori che, pur svolgendo la medesima attività, impiegano nel proprio ciclo produttivo immobili condotti in locazione. Il tutto in assenza di alcuna ragionevole giustificazione, posto che, come più volte detto, entrambi tali soggetti (a parità degli altri fattori della produzione, i.e. capitale e lavoro) realizzano un medesimo "valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate". 12 Se ne trae definitiva conferma del contrasto tra le disposizioni che limitano la deduzione dell'IMU sugli immobili strumentali dall'IRAP con i principi di uguaglianza, capacità contributiva e ragionevolezza di cui agli artt. 3 e 53 Cost. "

5- Le eccezioni sollevate dalla Ricorrente non appaiono a Questo Giudice palesemente infondate per cui gli corre l'obbligo di rimettere gli atti alla Corte Costituzionale

**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 degli artt. 5, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997 e 14, comma 1, del d.lgs. 23/2011 per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., così da motivazione della suddetta ordinanza, ordinando per l'effetto, ai sensi del comma 2 dell'art. 23 legge 11 marzo 1953, n. 87, la sospensione del giudizio a quo e la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale; ordina alla Segreteria che la presente ordinanza sia notificata alle Parti, al Presidente del Consiglio dei Ministri e comunicata al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati