

La parziale deducibilità dell'IMU ai fini IRES: una vicenda ancora senza una soluzione definitiva

di [Raffaello Russo](#)

Pubblicato il 8 Luglio 2022

La Corte Costituzionale è ritornata sulla questione inerente la deducibilità parziale ai fini IRES dell'Imposta municipale propria (IMU) riferibile agli immobili strumentali, che solo a decorrere dall'anno 2022 è divenuta pienamente deducibile.

La vicenda sembra non trovare ancora una soluzione definitiva per i periodi d'imposta successivi al 2012 (annualità quest'ultima già oggetto di una decisione di incostituzionalità da parte della stessa Corte), anche alla luce della decisione della Consulta, che, sebbene abbia aperto uno spiraglio alle richieste di rimborso, ha ritenuto, comunque, la questione manifestamente inammissibile.

La vexata quaestio della deducibilità dell'IMU ai fini IRES

La questione relativa alla **possibilità (o meno) di dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società (IRES) l'imposta municipale propria (IMU), corrisposta per gli immobili strumentali**, è stata oggetto di vari interventi da parte della Corte Costituzionale, alla quale è stata, appunto, sollevata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 14, comma 1, del decreto legislativo n. 23 del 2011, nella parte in cui prevede la deducibilità parziale dell'IMU.



Prima di procedere ad una disamina degli interventi della Consulta, si ritiene opportuno premettere un breve excursus normativo della disciplina IMU, per quanto attiene la specifica previsione dell'indeducibilità, la quale è stata oggetto di repentini cambiamenti.

La normativa IMU: un po' di storia

Il decreto legislativo n. 201/2011, nell'anticipare al 2012 l'entrata in vigore dell'imposta comunale (che avrebbe dovuto entrare in vigore dal 2014), in base all'originaria previsione dell'art. 14, aveva previsto espressamente la totale indeducibilità dell'IMU. Successivamente, il legislatore, rilevandone la problematicità, aveva poi modificato la previsione con la legge di stabilità per il 2014, stabilendo una deducibilità del 20%, a far data dal 2014, ma prevedendone l'applicabilità retroattivamente già dal 2013 al 30%. La legge di stabilità per il 2016 è nuovamente intervenuta, prevedendo la sostanziale esenzione dal pagamento dell'IMU per gli immobili accatastati nelle categorie D ed E, in quanto assoggettati ad un nuovo sistema di determinazione della rendita catastale che scorporerebbe da essa le componenti funzionali al processo produttivo, così che l'IMU calcolata sul valore catastale, non le colpisca.

Per le altre categorie catastali, in considerazione del loro potenziale uso promiscuo, il legislatore aveva mantenuto la deducibilità parziale. In seguito, i chiari effetti discriminatori della disciplina hanno giustificato ulteriori interventi normativi.

Deducibilità IMU dall'IRES: le variazioni nel tempo

Così con la legge di bilancio per il 2019, la percentuale di deducibilità è stata innalzata al 40%, ma questa disposizione non è stata mai realmente applicata, in quanto nelle more, con la legge di bilancio 2020, la suddetta percentuale è stata elevata al 50% per il periodo d'imposta 2019, al 60% per gli anni 2020 e 2021 fino ad arrivare alla deducibilità totale dal periodo d'imposta 2022.

NdR: Sul tema: [IMU: anche per il 2020 si deduce parzialmente](#)

Gli interventi della Corte Costituzionale

Ciò premesso, va rilevato che con una prima ordinanza ([Corte Costituzionale, ordinanza n. 163 del 4 luglio 2019](#)), la Corte Costituzionale, aveva dichiarato inammissibile la questione in merito alla legittimità costituzionale del citato art. 14 per assunti vizi di forma inerenti l'ordinanza di remissione che ometteva

di precisare se la richiesta di rimborso oggetto del giudizio principale riguardasse solo l'anno 2014, sebbene l'oggetto del giudizio riguardava il triennio 2012-2013-2014, per il quale era stato previsto un diverso regime di deducibilità. La Commissione tributaria di Parma aveva però denunciato l'illegittimità costituzionale del regime relativo al solo anno 2014 (deducibilità al 20%), non spiegando se analoghi dubbi di costituzionalità potessero riguardare anche i precedenti periodi di imposta.

NDR. [Avevamo commentato qui l'ordinanza della CTP di Parma](#)

Inoltre, per la Corte costituzionale, la CTP non aveva ben descritto la fattispecie in esame, omettendo addirittura di indicare se tale richiesta di rimborso si riferisse, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, alla deduzione percentuale dell'IMU relativa agli immobili strumentali, solo rispetto ai quali la norma ne consenta la deducibilità.

Poiché la questione era rimasta irrisolta, veniva riproposta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che sollevava nuovamente la questione di costituzionalità del comma 1 dell'art. 14, ma con particolare riferimento all'indeducibilità dell'IMU, pagata nell'anno 2021.

In particolare, si eccepiva che tale disposizione, prevedendo l'indeducibilità dell'IMU dall'IRES, si poneva in contrasto con:

- il principio di capacità contributiva, in quanto, nel disporre la indeducibilità dell'IMU dall'IRES, farebbe gravare la tassazione su di un reddito d'impresa in parte fittizio;
- il principio di ragionevolezza, posto che il regime di indeducibilità, in assenza di una valida causa di giustificazione, non sarebbe coerente con quello che costituisce il presupposto dell'IRES, applicabile al reddito netto;
- il principio di eguaglianza formale, siccome il regime di indeducibilità sottopone irragionevolmente ad una maggior tassazione le società che si servono di immobili strumentali di proprietà;
- il principio di libera iniziativa economica privata, in quanto si andava a bloccare indebitamente la scelta imprenditoriale di investire gli utili nell'acquisto di immobili strumentali.

La Corte Costituzionale, con successiva sentenza ([Corte Costituzionale, sentenza n. 262 del 4 dicembre 2020](#)) sanciva l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del decreto legislativo n. 23/2011 ai sensi del quale l'IMU (per l'anno 2012) era totalmente indeducibile ai fini IRES ed IRAP.

I giudici della Consulta, recepivano pienamente le questioni sollevate, attraverso un'attenta e puntuale disamina delle criticità della normativa e censuravano l'indeducibilità 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.

In buona sostanza, la decisione della Corte accoglieva il principio della determinazione del reddito d'impresa, così come disciplinato dall'art. 99 del DPR n. 917/1986 (TUIR), secondo il quale la deduzione di un costo guarda alla sua inerenza, escludendone pertanto i costi relativi alla sfera estranea all'esercizio dell'impresa.

Sebbene la Consulta si sia pronunciata in relazione al periodo d'imposta 2012 (nel quale l'IMU sugli immobili strumentali era integralmente indeducibile dall'IRES), sembrerebbe logico, ma certamente non scontato, che i principi espressi risultassero applicabili anche agli anni successivi in cui il Legislatore ha previsto una parziale deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dalle imposte sui redditi.

In ogni caso, va rilevato come la Commissione Tributaria Provinciale di Parma si sia posta il problema a seguito del ricorso di una società per l'ottenimento del rimborso dell'IRES, per le annualità 2014-2016. Secondo i giudici di primo grado, la limitazione alla deducibilità del tributo effettivamente corrisposto sugli immobili strumentali finisce per far gravare l'IRES non sul reddito netto, realmente indicativo della capacità contributiva, ma su quello lordo. Per la CTP di Parma l'IMU dovuta sugli immobili strumentali all'attività d'impresa rappresenta un costo inerente, alla stregua di quelli sostenuti per gli ordinari fattori produttivi, di cui non si possa precludere né limitare la deducibilità senza compromettere la coerenza della norma.

Anche in questo caso, i giudici della CTP hanno ritenuto opportuno sollevare la questione di legittimità costituzionale dinanzi alla Consulta, ritenendo che sarebbe stato necessario estendere il giudizio di incostituzionalità dell'art. 14 D. Lgs. n. 23/2011, alle versioni successive delle disposizioni che hanno previsto una parziale deducibilità dell'imposta.

La Corte Costituzionale ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice di merito ([Corte Costituzionale, ordinanza n. 156 del 20 giugno 2022](#)).

Invero, è stato riscontrato un vizio da un'insufficiente motivazione sulla rilevanza, essendo stato omesso un vaglio circa il rapporto tra l'oggetto sociale della ricorrente nel giudizio principale e l'effettiva strumentalità degli immobili all'attività esercitata.

Il problema della strumentalità dei beni

In particolare, è stato fatto rilevare che dal 2014, la verifica dell'effettiva strumentalità dei beni assume specifico rilievo sia per la sua deducibilità dall'IRES e sia per l'applicazione dell'IMU. I

Il fatto che la CTP di Parma, ritenendo che la questione sia speculare a quella decisa dalla consulta con la pronuncia 262/2020, voglia intendere che la società ricorrente operi anch'essa nel settore immobiliare, è risultato poco chiaro alla Consulta. Infatti, se così fosse, a partire dall'anno 2014, sarebbero esenti dall'IMU i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fin tanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati. Di conseguenza, verrebbe meno la questione della deducibilità IMU.

Insomma, poiché dall'anno 2014 la verifica dell'effettiva strumentalità dei beni ha uno specifico rilievo per quanto riguarda gli effetti dell'applicazione dell'IMU e sia per la sua deducibilità parziale dall'IRES, secondo la Corte Costituzionale, il giudice di merito avrebbe dovuto inquadrare meglio la questione, vagliando con maggior attenzione il rapporto tra l'oggetto sociale della società e l'effettiva strumentalità degli immobili all'attività esercitata.

La decisione della Consulta, sebbene non sia giunta ad una composizione definitiva della vicenda per i periodi successivi al 2012, lascia comunque aperta la possibilità alle richieste di rimborso dell'IRES corrisposta, per effetto della mancata deduzione integrale dell'IMU.

Le (scarse) possibilità di richiesta di rimborso

Si ricorda che per un'eventuale richiesta di rimborso occorre produrre istanza motivata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, allegando ricevuta del versamento IMU sugli immobili strumentali e dimostrando la variazione in diminuzione riportata nella dichiarazione dei redditi. Le richieste di rimborso dovrebbero riguardare gli importi versati negli ultimi 48 mesi, ai sensi dell'art. 38, comma 1, del DPR n. 602/1973.

Tuttavia, si è dell'avviso che, soprattutto in fase di contenzioso, si potranno ricomprendere anche i versamenti degli ultimi dieci anni, per indebito arricchimento dell'Erario. Così, nel caso di specie, il diritto

al rimborso dell'IMU indeducibile è sorto alla data in cui è stata pubblicata la decisione della Corte Costituzionale, che ha reso indebito il pagamento eseguito.

È molto probabile che, considerata la complessità della questione, gli uffici rigetteranno l'istanza in maniera espressa o tacitamente con il “*silenzio-rifiuto*”, per cui il contribuente potrà poi produrre ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale competente, al fine di ottenere il riconoscimento del proprio diritto al rimborso.

a cura di Raffaello Russo

Venerdì 8 Luglio 2022