

Decreto crescita

## Percorso a ostacoli verso la piena deducibilità IMU

di Matteo Balzanelli (\*) e Giovanni Valcarenghi (\*\*)

L'IMU viene dichiarata completamente deducibile nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, sia pure con una efficacia differita nel tempo al 2023. Inoltre, nel periodo dal 2019 al 2022 viene impostata una rilevanza crescente del tributo, in modo da accompagnare il contribuente verso una situazione di pieno raccordo con le novità. Le modifiche apportate dal Decreto crescita dovrebbero aiutare a superare i dubbi di legittimità costituzionale che accompagnavano la precedente normativa, anche se dichiarati non fondati dalla Corte costituzionale proprio nel corso del mese di luglio 2019, per motivazioni esclusivamente formali. La deduzione del tributo, non riconosciuta ai fini IRAP, avviene con il criterio misto della cassa, nei limiti della competenza, già suggerito dall'Agenzia delle entrate per gestire le pregresse situazioni.

### 1. Premessa

A regime, l'**IMU degli immobili strumentali** sarà pienamente **deducibile** nella determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo; tuttavia, per giungere a questo traguardo è necessario attendere il **2022**. Sino ad allora, invece, la **deduzione** è possibile ma è **parziale** e strutturata **in modo crescente** nel tempo; analoghe conclusioni si rendono applicabili anche all'IMI della Provincia di Bolzano e all'IMIS della Provincia di Trento. Rimane fissa l'indeducibilità del tributo ai fini IRAP, come da sempre è stato.

Queste sono le novità contenute nel Decreto crescita, intervenuto a distanza di brevissimo tempo dalle ultime modifiche, ad assestare la materia, forse anche per evitare possibili censure derivanti da dubbi di costituzionalità pendenti presso la Consulta.

### 2. Intervento normativo e decorrenza

L'art. 3 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (1) è intervenuto modificando il primo periodo del comma 1 dell'art. 14 (2) del D.Lgs. n. 23/2011 (3), sancendo che l'**imposta municipale propria**, relativa agli immobili strumentali, è **deducibile** ai fini della determinazione del **reddito di impresa** e del reddito derivante dall'**esercizio di arti e professioni**.

La tecnica normativa va ragguagliata con il contenuto dell'art. 99, comma 1, del T.U.I.R., ove viene specificato che le imposte diverse da quelle sui redditi (oppure da quelle per le quali è prevista la rivalsa) sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento, tranne che - nelle disposizioni istitutive - si prevedano regole differenti. E così è accaduto sino al 31 dicembre 2013, quando si prevedeva, appunto, la completa indeducibilità; successivamente si è poi via

(\*) Dottore commercialista e Revisore legale dei conti in Mantova - Studio Balzanelli Valcarenghi.

(\*\*) Ragioniere commercialista e Revisore legale dei conti in Brescia - Studio Balzanelli Valcarenghi.

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 giugno

2019, n. 58.

(2) Ambito di applicazione del decreto legislativo, regolazioni finanziarie e norme transitorie.

(3) Recante disposizioni sul Federalismo fiscale municipale.

via introdotto un progressivo meccanismo di parziale rilevanza (4), giunto al 40% sino a prima dell'intervento del Decreto crescita (5).

Per indicare un parallelo ricorrente, basterà qui citare il caso della **TASI**, imposta riconosciuta come deducibile in quanto nel decreto istitutivo non è stata aggiunta alcuna previsione limitativa al riguardo; si applica, dunque, il contenuto dell'art. 99 del T.U.I.R.

Tornando all'argomento in analisi, rimane invariata la parte della disposizione che afferma:

- la piena indeducibilità del tributo ai fini IRAP;
- l'estensione del trattamento generale IMU anche ai tributi specifici delle Province autonome di Trento e Bolzano (IMIS e IMI).

Detto della tecnica che connota l'intervento normativo, va precisato che il medesimo **non** trova **immediata applicazione** e ciò si desume da una norma fuori sistema che rimane collocata nel D.L. n. 34/2019, creando le solite perplessità interpretative per chi si limitasse alla lettura del provvedimento che regola l'IMU.

Infatti, il comma 2 dell'art. 3 del D.L. n. 34/2019, così come rivisitato, si applica solo a decorrere dal **periodo di imposta successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2022** (per i soggetti solari, dunque, dal 2023).

Per i periodi che precedono tale data, la deduzione si applica:

- nella misura del 50%, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (per i soggetti "solari" 2019);

- nella misura del 60%, per i periodi d'imposta successivi a quello in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 (per i soggetti "solari" 2020 e 2021);

- nella misura del 70% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (per i soggetti "solari" 2022).

### 3. Immobili interessati

La deducibilità prevista dalla norma si riferisce ai soli **"immobili strumentali"** per le **imprese** (6) e per i **lavoratori autonomi** (7), vale a dire quei fabbricati e aree (8) che posseggono le caratteristiche delineate direttamente o indirettamente dal T.U.I.R. Si tratta (9) dei beni utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale, da parte del possessore, ovvero di quelli che (per le sole imprese) secondo le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati direttamente, oppure ancora dei soli fabbricati che, ai sensi dell'art. 95, comma 2, del T.U.I.R., sono concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza nel Comune di lavoro.

Al riguardo (10), l'Amministrazione finanziaria ha comunque **escluso** dal beneficio i **beni ad uso promiscuo**, sia per le imprese che per i lavoratori autonomi.

È stato anche osservato (11) che la deduzione potrebbe interessare il caso del concedente dell'**immobile in locazione finanziaria**, soggetto

(4) Nel periodo dal 26 marzo 2015 al 31 dicembre 2018 la misura di deduzione era fissata al 20%, mentre, in quello dal 1° gennaio al 30 aprile 2019, al 40%.

(5) Nella prima versione del decreto, peraltro, era prevista una scalettatura temporale differenziata rispetto a quella definitiva. Anche il *drafting* della norma si discostava da quello definitivo, in quanto si affermava quanto segue: l'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 nella misura del 70%; per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 tale deduzione è applicata nella misura del 50% e per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 nella misura del 60%. Si noti che non si sarebbe mai raggiunta la piena rilevanza e, inoltre, non si affermava mai - come invece oggi avviene - la piena deducibilità nell'*incipit* del comma 1. Per un commento alla prima versione del decreto si rinvia a G. Gavelli, "Sale (a tappe) la deducibilità per l'IMU versata sugli immobili strumentali", in *il fisco*, n. 20/2019, pag. 1921.

(6) Ai fini fiscali, si individuano tre macro-categorie di beni immobili: quelli merce, quelli strumentali e quelli patrimonio di cui all'art. 90 del T.U.I.R. La strumentalità, a sua volta, può essere distinta tra strumentalità per natura (del fabbricato) e

strumentalità per destinazione (che il proprietario attribuisce al bene).

(7) Per il comparto del lavoro autonomo, si rammenta che l'Agenzia ritiene che la strumentalità sussista solo nel caso in cui il fabbricato sia utilizzato esclusivamente per lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo, a prescindere dalle modalità di acquisto del bene (intesa come qualificazione con codice fiscale e partita IVA all'atto del rogito).

(8) La possibilità di dedurre l'IMU sulle aree rappresenta un'ipotesi residuale; trattasi, infatti, di beni merce. La R.M. n. 7/1579/1982, tuttavia, ha ammesso che si possano individuare delle casistiche di strumentalità nelle ipotesi in cui il terreno venga finalizzato a un processo produttivo, sottraendolo alla sua destinazione naturale. Si pensi all'area adibita stabilmente a deposito materiale o quella limitrofa sulla quale realizzare un ampliamento del fabbricato strumentale già esistente. Per le società che esercitano attività agricola, secondo la C.M. n. 11 del 10 aprile 1991, i terreni sono beni strumentali; tuttavia, non è consentita la deduzione dell'IMU sugli stessi gravante per i soggetti che hanno optato per la determinazione del reddito con criteri catastali.

(9) Art. 43, comma 2, T.U.I.R.

(10) Si veda la circolare n. 10/E/2014, paragrafo 8.1.

(11) G. Gavelli, op. cit.

sul quale grava l'imposta a decorrere dalla data di stipula del contratto, ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011; ovviamente, il tutto a condizione che l'immobile sia strumentale, per natura o destinazione, come in precedenza affermato.

Diversamente, nel caso della **locazione semplice** la conclusione deve essere di segno opposto; l'imposta grava sul proprietario e, ai fini fiscali, non dovrebbero risultare rilevanti eventuali differenti accordi di natura civilistica assunti tra concedente e conduttore.

#### 4. Dubbi sulla legittimità costituzionale della precedente versione

Le modifiche che il Decreto crescita ha apportato alla norma, affermandone la generale deducibilità (sia pure con effetto ritardato), sembra siano anche preziose al fine di risolvere un dubbio che era stato in precedenza sollevato. È legittimo che un'**imposta** (non determinata sul reddito) possa essere dichiarata **indeducibile** nella determinazione della base imponibile? La questione nasce perché una siffatta impostazione finirebbe per determinare una **doppia imposizione**, richiedendo l'applicazione dell'IRPEF/IRES su altro tributo.

La vicenda è stata apprezzata dalla Commissione tributaria provinciale di Parma (ordinanza 5 luglio 2018), che, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della richiesta di rimborso dell'IRES pagata da una società di capitali, ha evidenziato il possibile problema sopra accennato. Secondo il rimettente, la deducibilità parziale (in allora, al venti per cento) di quanto versato a titolo di imposta municipale propria (IMU) dal reddito imponibile ai fini delle imposte erariali sui redditi violerebbe il **principio di capacità contributiva**, atteso che detti tributi finirebbero per gravare, non sul reddito netto, indice di ricchezza del contribuente, bensì su quello lordo, fittiziamente attribuitogli. Tale *vulnus* al principio di capacità contributiva non sarebbe ovviato dalla prevista forfetizzazione del *quantum* deducibile, essendo questa sganciata da un'esigenza di correttezza e facilità nell'accertamento dei costi e da ogni collegamento con la realtà, esigenza che potrebbe essere soddisfatta solo da una deducibilità analitica, con conseguente arbitrarietà della censurata previsione.

La Corte costituzionale, con ordinanza 163 del 4 luglio 2019, non ha affrontato la problematica nella sua essenza, trincerandosi dietro un cavillo di forma. Infatti, si afferma che "l'ordinanza di rimessione omette di precisare se la richiesta di rimborso oggetto del giudizio principale afferisca, ai fini della determinazione del reddito

d'impresa, alla deduzione percentuale dell'IMU relativa agli immobili strumentali. Tale carenza descrittiva si traduce ... in un difetto di motivazione". Inoltre, l'oggetto del giudizio riguarda il triennio fiscale 2012-2014, contrassegnato da un triplice diverso regime della deducibilità dell'IMU (indeducibilità, 30%, 20%). Denunciando l'illegittimità costituzionale solo di quest'ultimo regime, il rimettente non spiega perché analoghi dubbi non riguarderebbero quello, ancor meno vantaggioso, dell'anno 2012 e quello del 2013, in cui la deducibilità è stata fissata al trenta per cento. Omettendo di confrontarsi con i regimi normativi relativi ai precedenti periodi d'imposta altrettanto rilevanti nella fattispecie al suo esame, risulta incomprensibile la ragione per la quale egli ritenga incompatibile con il principio di capacità contributiva solo una percentuale di deduzione dell'IMU dall'IRES pari al venti per cento, con ciò indirettamente validando il contenuto dei regimi di deducibilità inerenti agli anni 2012 e 2013. Da qui, la conclusione secondo la quale la **questione di legittimità costituzionale** deve essere dichiarata **inammissibile**.

Risulta pertanto evidente che, a fronte di un possibile problema, lo stesso è stato solo aggirato e non risolto. Vero è che la sede richiedeva il rispetto della massima formalità, probabilmente latitante nel caso in analisi; tuttavia, pare che la Corte si sia nascosta dietro a un dito con l'ordinanza richiamata, essendo evidente come sia a tutti nota l'esistenza di un precedente recentissimo, quale quello dell'IRAP, dove si è ritenuto di agire secondo il medesimo stile. Alla prima minaccia di "temporale" si corre ai ripari aprendo gli ombrelli, in previsione di un acquazzone.

Mescolando i due ingredienti (atteggiamento protettivo della Corte e adeguamento normativo già perfezionato) si ottiene un "preparato" che fa presagire grandi **difficoltà** per l'ottenimento di **censure sulle annualità passate**. Per il futuro, come più volte detto, non è affatto scontato che la censura sia stata rimossa in radice, posta l'assenza di qualsiasi giustificazione logica alla limitazione alla deduzione scalettata nel tempo.

#### 5. Deduzione per cassa, ma nel rispetto della competenza

Un punto fermo è stato allora raggiunto in termini di deduzione, dichiarata possibile dalla stessa norma, sia pure per gradi. Va però qui considerato il criterio con il quale si possa riconoscere tale beneficio fiscale, richiamando - al riguardo - il principio abbastanza singolare suggerito dalla circolare n. 10/E/2014 dell'Agenzia

delle entrate (12). L'Agenzia, al riguardo, ha fatto riferimento al criterio suggerito dall'art. 99 del T.U.I.R. (c.d. di cassa), pur temperandolo con la necessaria verifica (di riscontro) sulla competenza. In definitiva si potrebbe affermare che:

- la **deduzione** avviene con le **regole** normative esistenti nel **periodo** d'imposta durante il quale si sarebbe dovuto effettuare il **versamento**;

- la **deduzione effettiva**, tuttavia, avviene nel periodo d'imposta nel corso del quale il **versamento** è effettivamente stato **effettuato**.

Ricordare tale assunto pare importante, in connessione con la programmata deduzione a percentuale rilevante prevista dalla norma; situazione che, in assenza della richiamata modalità di lettura, avrebbe potuto indurre alcuni operatori a ritardare volontariamente il pagamento in attesa del maggior beneficio fiscale. Oppure, volendola leggere in altro modo, si sarebbe indebitamente premiato con una maggiore deduzione il soggetto tardivo nel versamento del tributo.

È già stato anche precisato che si potrebbe porre qualche difficoltà per la gestione del fenomeno in capo ai soggetti che determinano il reddi-

to con il **criterio di cassa** e non di competenza; oltre ai lavoratori autonomi, infatti, si sono aggiunti anche i c.d. contribuenti semplificati per cassa, attivi dal periodo 2017. A parere di chi scrive, il suggerimento delle Entrate non va tanto valorizzato come *mix* tra cassa e competenza (fenomeno, quest'ultimo, del tutto estraneo ai citati soggetti), quanto piuttosto una **deduzione per cassa** con mantenimento delle **regole** esistenti nell'**anno di riferimento del tributo** (ma qui l'incoerenza appare evidente per la stessa indicazione del richiamato art. 99 del T.U.I.R.). Nonostante le possibili anomalie, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria non intenda mutare il proprio parere sulla specifica questione.

Il panorama futuro di **maggiore vantaggio** per le **successive annualità** consente al contribuente (in assenza di differente precisazione) di tenere conto del maggiore beneficio - a parità di condizioni - in sede di calcolo degli acconti sul periodo 2019 e per i successivi. In taluni casi, l'importo del tributo, infatti, risulta per nulla trascurabile e la previsione può aiutare a evitare inutili esborsi maggiorati di imposta.

---

(12) Si veda, in particolare, il paragrafo 8.2.