

Legge di bilancio 2019

Raddoppia la deducibilità per l'IMU versata sugli immobili strumentali

di Giorgio Gavelli (*)

Nell'ottica di riconoscerne in maggior misura il ruolo di beni che partecipano alla formazione del reddito, la Legge di bilancio 2019 accresce dal 20% al 40% la quota di IMU versata sugli immobili strumentali che le imprese e i professionisti potranno dedurre a partire dal 2019. A questo intervento non è forse estraneo il rinvio alla Corte costituzionale per definire la legittimità della indeducibilità (per quanto parziale), ad opera della Commissione tributaria provinciale di Parma.

1. Premessa

Dal 2019 l'**IMU** che imprese e professionisti versano sugli immobili strumentali è **deducibile dalle imposte sui redditi** in misura pari al **40%** e non più al 20% come avvenuto dal 2014 sino al 2018. Allo scopo, il comma 12 dell'articolo unico della Legge n. 145/2018 modifica il testo dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, vale a dire il Decreto istitutivo dell'**IMU**. L'intervento non elimina né l'**integrale indeducibilità** di tale importo ai fini **IRAP** disposta dalla stessa norma, né la totale detraibilità della **TASI**, che si ricava (in assenza di diversa indicazione) dall'art. 99 T.U.I.R., in base al quale "le altre imposte" (ossia quelle differenti dalle imposte sul reddito e da quelle per cui può/deve essere esercitata la rivalsa) "sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

Per espressa previsione di legge, l'**IMI** e l'**IMIS** delle Province autonome di Bolzano e Trento seguono lo stesso regime di deducibilità dell'**IMU**.

2. Immobili strumentali

Gli immobili interessati dal **raddoppio di deducibilità** con decorrenza 2019 sono quelli di cui all'art. 43, comma 2, T.U.I.R., vale a dire:

- gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore;
- gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato;
- i fabbricati concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi(1).

Occorre, quindi, che gli immobili siano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte, della professione o dell'impresa e che non siano a uso promiscuo. Con circolare n. 10/E/2014(2) è stato, infatti, affermato che "per espressa previsione normativa, è esclusa la deducibilità dell'**IMU** relativa agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione o all'impresa commerciale e all'uso personale o familiare del contribuente".

Per le imprese, si tratta degli immobili "**strumentali per natura**" o "**per destinazione**", con

(*) Dottore commercialista e revisore legale in Forlì - Studio Sirri, Gavelli, Zavatta & Associati.

(1) Art. 95, comma 2, T.U.I.R.

(2) Risposta n. 8.1.

Approfondimento

Tributi locali

esclusione, quindi, di quelli "patrimonio" (art. 90 T.U.I.R.) e di quelli "merce" (compresi tra i beni che producono ricavi dall'art. 85 T.U.I.R.). A ben guardare, se con riferimento agli immobili "patrimonio" l'indeducibilità dei componenti negativi di reddito è normalmente prevista dal T.U.I.R. (con l'eccezione delle spese di manutenzione e degli oneri finanziari per l'acquisto), sugli immobili merce la mancata deduzione pare confluire con il principio di capacità contributiva, nel senso che verrà affrontato successivamente trattando del rinvio alla Consulta.

Ricordiamo che per gli **immobili d'impresa**, diversamente da quelli detenuti da persone fisiche non imprenditori, non opera in nessun caso il principio espresso dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, in base al quale l'IMU "sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione a redditi fondiari relativi ai beni non locati". Se, quindi, per i soggetti "privati" in molti casi "l'IMU scaccia l'IRPEF (e le relative addizionali)" - totalmente ovvero parzialmente, vista la limitazione al 50% dell'alternatività prevista, a decorrere dal 2013, dal successivo comma 9 dell'art. 9 per le "seconde case" situate nello stesso Comune dell'abitazione principale - per imprese e professionisti il passaggio tra ICI e IMU si è risolto esclusivamente in maggiori versamenti.

Per i **professionisti** e gli **artisti**, ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione.

Passando a ipotesi meno quotidiane, ma comunque presenti nella pratica professionale, la deducibilità maggiorata al 40% dovrebbe riguardare anche le seguenti casistiche.

Il **locatario di un immobile** (anche da costruire o in corso di costruzione) concesso in **locazione finanziaria** è soggetto passivo IMU, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto (3). Se l'immobile è strumentale (per natura o per destinazione) si ritiene che l'impresa o il professionista possa dedurre la quota del 40% dell'imposta versata, poiché la disposizione non richiede anche la titolarità dell'immobile, ma sembra destinata a tutti i soggetti passivi. Diversamente, l'**affittuario** (anche se inciso dal riaddebito dell'IMU per eventuali accordi contrattuali in tal senso) non dovrebbe es-

sere ammesso alla deducibilità, che spetta (in presenza dei requisiti) al soggetto passivo, ossia, in questa ipotesi, al proprietario (4).

Poiché la disposizione si riferisce agli "immobili" e non semplicemente ai "fabbricati", dovrebbero rientrarvi anche le aree, ma solo a determinate condizioni.

In linea di principio, è negata la deducibilità dell'IMU versata sulle **aree edificabili**, trattandosi (nella maggior parte dei casi) di "beni merce" delle immobiliari di costruzione. Tuttavia, a ben vedere, vi sono aree che sono, a tutti gli effetti, beni strumentali, e ciò accade quando il terreno "viene finalizzato, sottraendolo alla sua destinazione naturale, a partecipare ad un processo produttivo" (5). Si tratta dell'area permanentemente adibita a **deposito materiale** o di quella limitrofa al proprio fabbricato (strumentale) e che è stata acquistata in vista dell'ampliamento del medesimo. Non a caso, si tratta di "immobili" iscritti tra le immobilizzazioni e che non possono essere annoverati tra quelli "patrimonio" di cui all'art. 90 T.U.I.R.

Per le società che esercitano **attività agricola di coltivazione**, i terreni assumono la natura di immobili strumentali (6) e pertanto compete la deducibilità dell'IMU (ora al 40%). Tuttavia, se tali soggetti hanno la natura di società agricola e hanno optato per la determinazione catastale del reddito l'IMU non è deducibile, essendo una componente negativa relativa agli immobili. Anche per le società di qualsiasi natura, proprietarie di terreni affittati, la deduzione dell'imposta comunale non spetta. Infatti, nella fattispecie i terreni perdono la natura di immobili strumentali acquisendo quella di beni patrimonio essendo oggetto dell'attività; essendo quindi tassati in base al reddito dominicale nessuna spesa relativa agli immobili è deducibile.

3. Decorrenza

La deducibilità maggiorata, non avendo una decorrenza specifica, entra in vigore, come per tutte le norme analoghe della Legge n. 145/2018, il **1° gennaio 2019** (art. 19).

La circolare n. 10/E/2014 ha precisato che costituisce costo (parzialmente) deducibile l'IMU di competenza, a condizione che l'imposta sia pagata nel periodo d'imposta (principio di "cassa

(3) Art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011.

(4) G. Gavelli - G.P. Tosoni, "Deducibilità possibile per il *leasing*", in *Il Sole - 24 Ore* del 19 aprile 2014.

(5) R.M. 16 febbraio 1982, n. 7/1579.

(6) Ministero delle Finanze, C.M. 10 aprile 1991, n. 11.

anomala”), per effetto di quanto previsto dall’art. 99, comma 1, T.U.I.R.

La deducibilità deve seguire il **criterio “di cassa”** di cui all’art. 99 T.U.I.R. (“nell’esercizio in cui avviene il pagamento”), ancorandosi quindi ai versamenti, ma relativamente al tributo di competenza. Rispetto all’IRAP (imposta caratterizzata da due acconti in pendenza del periodo di imposta di riferimento e da un saldo nell’anno successivo), la deduzione dalle imposte sui redditi dell’IMU è semplificata dal fatto che, ordinariamente (e, quindi, non considerando omissioni o ritardi da parte del soggetto passivo), i versamenti avvengono tutti nel corso dell’anno di riferimento, per cui “cassa” e “competenza”, tendenzialmente, coincidono.

In merito all’IMU versata tardivamente, si può fare riferimento alla risposta 8.2 della già citata circolare n. 10/E/2014, che esamina il caso dell’IMU 2013 (ossia di un periodo in cui la deducibilità era al 30%) versata nel 2014 (vale a dire in un periodo a deducibilità 20%). In tale sede l’Agenzia affermò che l’IMU 2013 versata tardivamente nel 2014 è un costo di competenza del periodo di imposta 2013 indeducibile in detto periodo di imposta in assenza del pagamento e deducibile nel successivo periodo di imposta 2014 all’atto del pagamento mediante una variazione in diminuzione in sede reddituale (dopo aver inizialmente indicato come indeducibile l’intero tributo), si ritiene secondo le regole di deducibilità del periodo precedente. Ciò con l’eccezione di chi applica un **criterio di cassa “puro”** come i **professionisti**, per i quali l’IMU pagata nel 2019 dovrebbe essere riconosciuta come costo 2019 anche se relativa al 2018.

4. Rinvio alla Consulta

L’intervento del legislatore si deve forse anche alla pendenza presso la Corte costituzionale del-

la **questione di legittimità** della norma, per effetto dell’ordinanza di rinvio della Commissione tributaria provinciale di Parma (7). I giudici di merito hanno, infatti, ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione sollevata nell’ambito del giudizio sul rimborso d’imposta per gli **anni dal 2012 al 2014**. Ricordiamo che fino al 2012 l’art. 14 del D.Lgs. n. 23/2011 prevedeva l’**integrale indeducibilità dell’IMU dalle imposte sui redditi e dall’IRAP**, come in precedenza accadeva per l’ICI (8). La Legge di stabilità 2014 ha previsto la deducibilità parziale al 20% (30% per il periodo d’imposta 2013) dalle sole imposte sui redditi e relativamente agli immobili strumentali, ora portata al 40%. Secondo i giudici parmensi, tale parziale indeducibilità finisce per collidere con il **principio di capacità contributiva**, in quanto l’imposizione grava su di un reddito che è al lordo di una fetta significativa di un costo sicuramente inerente all’attività d’impresa o professionale. Se la forfetizzazione della deduzione, in altre situazioni, può essere giustificabile a fronte di un potenziale utilizzo promiscuo del bene o della facilità di accertamento, nel caso di specie non si fonda su alcun collegamento aritmetico o logico, anche vago, divenendo arbitraria. È vero che, in molte pronunce, la Corte costituzionale fa ampio rinvio alla discrezionalità del legislatore, ma in questo caso appare difficile giustificare, ad esempio, come mai, sullo stesso immobile, la TASI è deducibile integralmente mentre l’IMU lo è solo parzialmente. Una eventuale illegittimità pronunciata dalla Corte renderebbe applicabile l’art. 99, comma 1, T.U.I.R. e aprirebbe la strada ai rimborsi.

(7) Comm. trib. prov. di Parma, 5 luglio 2018, n. 271. Cfr. G. Gavelli, “Deducibilità parziale dell’IMU al test della capacità contributiva”, in *Il Sole - 24 Ore* del 13 luglio 2018. Si veda anche D. Cané, “Sulla deduzione di imposta da imposta: l’indeducibilità dell’IMU dall’imposta sui redditi delle società davanti alla Corte costituzionale”, in *Rass. trib.*, n. 4/2018, pag. 803; P.

Russo - E. Mencarelli, “Immobili strumentali e deducibilità dell’IMU dall’IRES”, in *Corr. Trib.*, n. 36/2018, pag. 2757.

(8) Art. 17, D.Lgs. n. 504/1992. Il motivo di questa disposizione risiedeva, essenzialmente, nel voler sganciare il gettito delle imposte dirette dalle scelte dei singoli Comuni in tema di ICI.