

Decreto crescita

Sale (a tappe) la deducibilità per l'IMU versata sugli immobili strumentali

di Giorgio Gavelli (*)

Dopo un primo raddoppio (dal 20 al 40%) previsto dalla Legge di bilancio 2019, il Decreto crescita ritocca nuovamente al rialzo la deducibilità dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo dell'IMU versata sugli immobili strumentali. Per non impattare troppo sui conti pubblici, l'incremento è graduale, passando dal 50% del 2019 al 60% per il 2020 e 2021, fino a raggiungere il 70% nel 2022. Resta la criticità di pagare (seppure in parte) le imposte dirette e (integralmente) l'IRAP sull'imposta patrimoniale versata su beni che partecipano alla formazione del reddito d'impresa e del valore aggiunto.

1. Premessa

Cresce, già dal 2019 e con ulteriori ritocchi già previsti sino al 2022, l'IMU che imprese e professionisti versano sugli immobili strumentali. Occorre ricordare che, dal 2014 al 2018, tale deducibilità era prevista in misura pari al 20% (precedentemente il costo era integralmente indeducibile, come a suo tempo accadeva per l'ICI). Tuttavia, la quota di deducibilità era già prevista al 40% per il 2019 dal comma 12 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (1), che, allo scopo, aveva modificato il testo dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, vale a dire il Decreto istitutivo dell'IMU. Ora, il **Decreto Crescita** (2) ritocca al **50%** la percentuale di **deduzione** già **dal 2019** (il 40%, pertanto non avrà mai applicazione), prevedendo un graduale **incremento** che porterà tale aliquota al **60%** per i periodi d'imposta **2020 e 2021** e al **70% dal 2022**.

Più precisamente, l'incremento della quota di deducibilità avverrà nelle seguenti misure:

- 50% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018;

- 60% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- 60% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020;
- 70% per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2021.

L'intervento non elimina, né l'integrale **indeducibilità** di tale importo ai fini **IRAP** disposta dal medesimo comma 1 dell'art. 14, 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. Rinvio alla Corte costituzionale

Questi reiterati interventi del legislatore verso una deducibilità che, forse, a regime sarà integrale si devono in parte anche alla volontà di "di-

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

(1) G. Gavelli, "Immobili strumentali: la deducibilità IMU

passa dal 20 al 40%", in *Il Sole - 24 Ore* del 7 gennaio 2019.

(2) Art. 3 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, al momento di andare in stampa in attesa di conversione in legge.

sinnesicare” il possibile giudizio pendente presso la Corte costituzionale sulla **questione di legittimità** della norma, per effetto dell’ordinanza di rinvio della Commissione tributaria provinciale di Parma (n. 271 del 5 luglio 2018) (3). 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 (art. 17, D.Lgs. n. 504/1992) (4). La Legge di stabilità 2014 (5) aveva previsto la deducibilità parziale al 20% (30% per il periodo d’imposta 2013) dalle sole imposte sui redditi e relativamente agli immobili strumentali. Secondo i giudici parmensi, tale **parziale indeducibilità** finisce per collidere con il **principio di capacità contributiva**, in quanto l’imposizione grava su 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.

3. Immobili strumentali

Gli immobili interessati dall’incremento di deducibilità 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 (art. 95, comma 2, T.U.I.R.).

Occorre, quindi, che gli immobili siano utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’arte, della professione o dell’impresa e che **non** siano ad **uso promiscuo**. Con circolare n. 10/E/2014 (risposta n. 8.1) 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 esclusione, quindi, degli immobili “patrimonio” (art. 90 T.U.I.R.) e di quelli “merce” compresi - in quanto immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa - tra i beni che producono ricavi dall’art. 85 T.U.I.R. (6). 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 confliggere con il principio di capacità contributiva, nel senso già affrontato 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

(3) Cfr. G. Gavelli, “Deducibilità parziale dell’IMU al test della capacità contributiva”, in *Il Sole - 24 Ore* del 13 luglio 2018. Cfr. 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.

(4) Il motivo di questa disposizione risiedeva, essenzialmente, nel voler sganciare il gettito delle imposte dirette dalle scelte dei singoli Comuni in tema di ICI.

(5) Art. 1, commi 715 e 716, Legge n. 147/2013.

(6) Ricordiamo che, ai sensi dell’art. 43, comma 2, T.U.I.R.,

“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’arte o professione o dell’impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto dall’art. 77, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all’ultimo periodo del comma 1-bis dell’art. 62 per il medesimo periodo temporale ivi indicato”.

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 "secondo 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.

L'incremento di deducibilità, pur in assenza di chiarimenti certi, 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 (art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011). 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 essere ammesso alla deducibilità, che spetta (in presenza dei requisiti) al soggetto passivo, ossia, in questa ipotesi, al proprietario (7).

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" (R.M. n. 7/1579 del 16 febbraio 1982). Si tratta dell'area permanentemen-

te 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 gli immobili "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 (Ministero delle Finanze, C.M. n. 11 del 10 aprile 1991) e pertanto compete la deducibilità dell'IMU (ora al 40%). Tuttavia, se tali soggetti hanno la natura di società agricola ed 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, in quanto costituenti l'oggetto dell'attività svolta; essendo quindi tassati in base al reddito dominicale, nessuna spesa relativa agli immobili è deducibile.

4. Decorrenza

La **deducibilità maggiorata al 50%** (in luogo del precedente 40% previsto dalla Legge n. 145/2018) riguarda il **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2018**. Poi, la scansione è la seguente:

- 60% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- 60% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020;
- 70% per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2021.

In proposito, 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 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'an-

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

no 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 far 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. In proposi-

to è stato osservato (8) che, "per fare degli esempi, se l'IMU 2019 pari a 100 non viene versata integralmente nel corso di quest'anno, perché una quota di 20 viene pagata con il ravvedimento nel 2020, per l'esercizio in corso l'importo su cui commisurare la deduzione è 80. Nell'esercizio 2020, la quota residua di 20 resterà comunque deducibile al 50%, perché il nuovo limite del 60% opererà solo per l'IMU di competenza di quell'anno e non anche per la coda del 2019. Inoltre, il residuo di 20 risulterà deducibile attraverso una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi, in quanto già imputato nel conto economico di competenza. Per questa ragione, se nell'anno in corso sono corrisposti degli importi a titolo di IMU 2018, per essi la porzione deducibile dovrebbe restare sempre al 20 per cento".

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.

(8) Da L. Lovecchio, "IMU sui capannoni: la deducibilità cresce fino al 70% nel 2022", in *Il Sole - 24 Ore* del 26 aprile 2019. Nello stesso senso N. Forte, "Deducibilità IMU in aumen-

to progressivo: il rompicapo delle decorrenze", in *Quotidiano IPSOA* del 29 aprile 2019.