IMU su beni strumentali – Illegittimità costituzionale dell'indeducibilità dall'IRES

16 Aprile 2021

L'indeducibilità ai fini IRES dell'IMU sugli immobili strumentali, in base alla disciplina applicabile nel periodo d'imposta 2012, è incostituzionale.

Lo stabilisce la **sentenza della Corte Costituzionale n.262 depositata il 4 dicembre 2020**, in relazione alla legittimità dell'art.14, co.1, del D.Lgs. 23/2011, nel testo in vigore nel periodo d'imposta 2012, che prevedeva che l'IMU relativa agli immobili strumentali *fosse* «*indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive*».

Nel caso di specie, una società operante nel settore immobiliare[1] e proprietaria di diverse unità immobiliari, aveva richiesto il rimborso di parte dell'IRES versata nel periodo d'imposta 2012, corrispondente all'importo dell'IMU pagato, sempre nel 2012, sugli immobili strumentali posseduti.

A seguito del diniego dell'Amministrazione finanziaria circa il rimborso dell'IRES, la controversia è stata portata in giudizio, e la CTP provinciale di Milano ha rimesso questione alla Corte costituzionale.

Come noto, a decorrere dal 2012, con il D.Lgs. 23/2011 è entrato in vigore il cd. *federalismo fiscale municipale*, nell'ambito del quale l'ICI è stata sostituita dall'IMU, la cui disciplina prevedeva, tra l'altro, l'indeducibilità ai fini IRES dell'imposta comunale versata sugli immobili strumentali (*cfr*. il previgente art.14, co.1, del D.Lgs. 23/2011)[2].

Al riguardo, la **Corte costituzionale evidenzia**, innanzitutto, come a seguito dell'**aggravamento** della **crisi finanziaria** iniziata nel 2008, **a partire dal 2012** si è **scaricato proprio sull'IMU gran parte del peso della manovra emergenziale** che, soprattutto per le imprese, **ha aggravato il livello dell'imposizione patrimoniale sugli immobili** e ha, peraltro, anche inciso fortemente sul grado di autonomia finanziaria dei Comuni.

Sul tema, con la **Sentenza n.262/2020 l'art.14, co.1, del D.Lgs. 23/2011**, nella **formulazione vigente nel 2012** ed ai soli fini della **non deducibilità dell'IMU dall'IRES**, è stato **dichiarato incostituzionale** in base alle **motivazioni** seguenti:

- **violazione dei principi di uguaglianza, coerenza e di ragionevolezza**, ai sensi degli artt.3 e 53 della Costituzione;
- **violazione** del **principio** di **determinazione del reddito complessivo ai fini IRES**, e di quello, ad esso correlato, dell'**inerenza** dei **costi deducibili**[3].

In particolare, viene stabilito che la **norma del D.Lgs. 23/2011** è **contraria** all'**art.99, co.1, del D.P.R. 917/1986**[4].

Quest'ultima disposizione, infatti, stabilisce che tutte le imposte, diverse da quelle sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

Sotto tale profilo, i **giudici costituzionali chiariscono** che rispetto alla produzione del reddito d'impresa, come «*reddito complessivo netto*», **l'IMU sugli immobili strumentali costituisce un «*costo fiscale inerente*, *di cui non si può precludere*,** *senza compromettere la coerenza del*

disegno impositivo, ***la deducibilità*** *una volta che il legislatore abbia, nella propria discrezionalità, stabilito per il reddito d'impresa il criterio di tassazione al netto.»*.

Al riguardo, la Corte costituzionale afferma che le medesime considerazioni circa l'incostituzionalità dell'art.14 del D.Lgs. 23/2011 ai fini IRES valgono anche ai fini dell'indeducibilità dell'IMU dall'IRPEF, sempre in relazione al reddito d'impresa, a causa del rinvio, per tale imposta, proprio alle regole di determinazione dell'IRES (ad opera dell'art.56 del TUIR).

Inoltre, ad ulteriore giustificazione dell'illegittimità costituzionale della disposizione, i giudici richiamano tutti i successivi e numerosi interventi normativi che, già dal 2013, hanno modificato la disposizione sull'indeducibilità dall'IRES dell'IMU sui beni strumentali, stabilendo dapprima la deducibilità parziale del tributo e, a decorrere dal 1° gennaio 2022, la totale deducibilità del tributo ai fini delle imposte sui redditi[5].

Infine, nella citata sentenza viene precisato che il giudizio di costituzionalità non riguarda la non deducibilità dall'IRAP dell'IMU sugli immobili strumentali, come ulteriore disposizione contenuta nell'art.14, co.1, del D.Lgs. 23/2011.

[1] In particolare, la società opera nei settori dell'acquisto, vendita, locazione, leasing, costruzione e ristrutturazione.

[2] Per completezza, si riporta il testo attuale dell'art.14, co.1, D.Lgs. 23/2011.

D.Lgs. 14/03/2011, n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale

(omissis)

Art.14 Ambito di applicazione del decreto legislativo, regolazioni finanziarie e norme transitorie

1. **1**. 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 medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

(*omissis*)

[3] *Cfr*. gli artt. 81 e segg., nonché l'art.109, co.5, del D.P.R. 917/1986.

[4] **D.P.R. 22/12/1986, n. 917** – **Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi**

(omissis)

Art. 99.

1. Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

(omissis)

[5] *Cfr*., da ultimo l'art.1, co.773, della legge 160/2019 (legge di Bilancio 2020), il quale stabilisce, altresì, che la deduzione dell'IMU sugli immobili strumentali dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo si applica nella misura del 60% per i periodi d'imposta 2020 e 2021.

Peraltro, la Corte precisa che, nel momento in cui è entrata in vigore, la disposizione del D.Lgs. 23/2011 «*non aveva carattere transitorio o eccezionale e soltanto una successiva valutazione del legislatore ha portato a una sua riscrittura (e ciò proprio nel malcelato tentativo di rimediare ai profili di illegittimità che i commentatori hanno da subito evidenziato rispetto al totale divieto di deducibilità*)».

Fonte: ANCE

sentenza Corte Costituzionale n.262