



SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

IL RIMBORSO DELL'IRES-IRAP DA IMU SUGLI IMMOBILI
STRUMENTALI

Corte Cost. sent. 4 dicembre 2020 n. 262 e
20 giugno 2022 n. 156

Giovanni Panzera da Empoli



SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES e dall'IRAP

L'evoluzione del quadro normativo

Periodo d'imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Deduzione IMU da IRES	0%	30%	20%	20%	20%	20%	20%	50%	60%	60%
Deduzione IMU da IRAP	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Termine rimborso*	scaduto	scaduto	scaduto	scaduto	scaduto	30 06 2022	30 06 2023	30 06 2024	30 06 2025	30 06 2026

*quale dies a quo per gli esercizi in perdita IRES?

Dal 2022 deduzione 100% (solo) dall'IRES/IRPEF

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Il primo intervento della Corte Cost.: sent. n. 262/2020

L'art. 14 comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'IMU è indeducibile dall'imponibile delle imposte sui redditi d'impresa *«viola il principio di coerenza e quindi di ragionevolezza in quanto, avendo il legislatore espressamente individuato il presupposto dell'IRES nel possesso di un reddito complessivo netto, la deducibilità dell'IMU dal relativo imponibile assume natura strutturale, essendo la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica dello stesso presupposto»*.

«Compiuta tale scelta, il legislatore non può, senza rompere il vincolo di coerenza interna, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente»

«La disposizione censurata non può nemmeno essere giustificata alla luce della sua temporaneità»

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Il primo intervento della Corte Cost.: sent. n. 262/2020

«Quanto alle «altre imposte», il richiamato art. 99 TUIR, come detto, ne stabilisce la deducibilità, affermando **un criterio sì derogabile dal legislatore, ma non quando vengano in considerazione fattispecie come quella in esame, relative a un tributo (non commisurato al reddito e né oggetto di rivalsa) direttamente e pienamente inerente alla produzione del reddito.**

Un tributo così caratterizzato costituisce, infatti, 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.».

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Il primo intervento della Corte Cost.: sent. n. 262/2020

«L'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile»

«una volta identificato il presupposto d'imposta: quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore».

«se non è escluso che il legislatore possa prevedere limiti alla deducibilità dei costi effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa, tuttavia **forme di deducibilità parziale o forfetaria si devono giustificare in termini di proporzionalità e ragionevolezza**, come deroghe che rispondono a esigenze di tutela dell'interesse fiscale o anche a finalità extrafiscali, **ma sempre riferibili a specifici valori costituzionali**».

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Il primo intervento della Corte Cost.: sent. n. 262/2020

« il mancato riconoscimento della deducibilità si riflette in **un aggravio del tributo sui redditi causato soltanto dalla misura dell'IMU ... che potrebbe, di fatto, azzerare lo stesso reddito netto.**

... rimane comunque fermo che in tal modo l'entità del prelievo IRES subito da ciascun soggetto risulta in realtà irragionevolmente determinata da **un indice di capacità contributiva riferito a un presupposto diverso dal reddito netto.**

Altra conseguenza della rottura del principio di coerenza è, nel caso di specie, **l'indebita penalizzazione ... di quelle imprese che abbiano scelto** (opzione non certo biasimabile, perché funzionale alla solidità dell'azienda) **di investire gli utili nell'acquisto della proprietà degli immobili strumentali rispetto a quelle che svolgono la propria attività utilizzando immobili in locazione:** solo queste ultime possono infatti dedurre tutti i costi (i relativi canoni), non essendo soggette, come invece le prime, all'IMU (indeducibile)».

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Il primo intervento della Corte Cost.: sent. n. 262/2020

Massima n. 42989 – Aperture sulle future azioni di rimborso?

«È possibile circoscrivere l'oggetto del giudizio di legittimità costituzionale ad una parte della disposizione censurata, se ciò è chiaramente suggerito dalla motivazione dell'ordinanza di rimessione».

(Nel caso di specie, avente ad oggetto l'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge n. 147 del 2013, si evince dall'ordinanza di rimessione che **le questioni riguardano unicamente il rimborso dell'IRES - nella misura dell'IMU - corrisposta nell'anno 2012** dalla società contribuente.

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Il secondo intervento della Corte Cost.: sent. n. 156/2022

- **L'ordinanza di rimessione e la difesa erariale.**
- **Inammissibilità processuale: difetto di motivazione sulla rilevanza della questione**
 - «la motivazione sulla rilevanza «è da intendersi correttamente formulata quando illustra le ragioni che giustificano l'applicazione della disposizione censurata e determinano la pregiudizialità della questione sollevata rispetto alla definizione» del processo principale»
- «in particolare, risulta del tutto omesso un vaglio circa il rapporto tra l'oggetto sociale della ricorrente nel giudizio principale, che non viene mai esplicitato, e **l'effettiva strumentalità degli immobili all'attività da quella esercitata**»;
- anche in questo caso (come in quello deciso con la n. 262/2020) la società ricorrente nel giudizio principale pare operare nel settore immobiliare. Ciò avrebbe richiesto al giudice a quo di accertare, ai fini dell'applicabilità della norma censurata, l'effettiva strumentalità degli immobili in relazione all'oggetto sociale;

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Il secondo intervento della Corte Cost.: sent. n. 156/2022

- La precisazione sulla strumentalità degli immobili gravati da IMU sarebbe stata ancora più necessaria considerato che l'art. 2 co. 2 lett. a), del d.l. n. 102/2013 ha sostituito il comma 9-bis dell'art. 13 d.l. n. 201/2011 prevedendo che «[a] decorrere dal 1° gennaio 2014 **sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita**, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati»;
- in particolare dal 2014, la verifica dell'effettiva strumentalità dei beni assume specifico rilievo sia agli effetti dell'applicazione dell'IMU, sia a quelli della sua deducibilità parziale dall'IRES;
- le descritte carenze in punto di motivazione sulla rilevanza determinano, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la manifesta inammissibilità delle questioni (ex plurimis, ordinanza n. 76 del 2022);

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Prospettive future: il precedente dell'indeducibilità dell'IRAP quota costo del personale e margine negativo di interesse

- Dall'indeducibilità integrale al d.l. n. 185/2018, approvato per evitare la falce dell'incostituzionalità
- Il nuovo intervento del legislatore con il d.l. n. 201/2011 (e d.l. n. 16/2012): deduzione integrale dell'IRAP costo del personale
- L'irragionevolezza dei limiti forfetari di deducibilità: salva una loro funzione antielusiva (Cass. su deduzione 80% spese telefonia mobile)

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES

Prospettive future: il precedente della Robin Hood Tax

- Il bilanciamento dei principi costituzionali ex artt. 53 e 81 Cost. e l'efficacia ex nunc della declatoria di incostituzionalità
- Profili CEDU

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES e dall'IRAP

L'estendibilità all'IRAP dei principi sull'inerenza del «costo IMU» sugli immobili strumentali

- ai fini IRAP, per le società di capitali: “la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio”;
- in particolare, le imposte indirette e le tasse sono imputate alla Voce B14 del conto economico, relativo agli “oneri diversi di gestione”;

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES e dall'IRAP

L'estendibilità all'IRAP dei principi sull'inerenza del «costo IMU» sugli immobili strumentali

- art. 14, comma 1, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23: “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 nella misura del 20 per cento. **La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive**”;
- art. 5, co. 3, del d.lgs. n.446/1997: “**tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione (...) l'imposta comunale sugli immobili** di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504”;

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES e dall'IRAP

L'estendibilità all'IRAP dei principi sull'inerenza del «costo IMU» sugli immobili strumentali

- E' illegittimo l'assoggettamento ad imposta di una ricchezza non realmente prodotta ma imputata al contribuente per mera fictio iuris e ciò ricorre nel caso di negata deduzione di costi inerenti all'esercizio dell'attività di impresa.
- L'IMU è un fattore ordinario di produzione del valore della produzione al pari di qualsiasi altra spesa derivante dall'utilizzo di un cespite strumentale o relativo all'attività d'impresa
- In base al principio di derivazione rafforzata, le imposte indirette e le tasse sono ordinariamente deducibili dalla base imponibile dell'IRAP in quanto classificabili tra gli "oneri diversi di gestione" ed imputati alla voce B14 del conto economico.
- L'indeducibilità dell'IMU produce un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti che, a parità di valore della produzione, sono assoggettati ad un differente e più gravoso onere impositivo esclusivamente sulla base dei diversi fattori della produzione utilizzati: ciò in contrasto con l'art. 3 Cost.

Il divieto di deduzione dell'IMU dall'IRES e dall'IRAP

Focus sui termini di rimborso

1) art. 38 d.P.R. n. 602/1973: 48 mesi dal versamento; zero rischi.

1.1) *dies a quo* dal saldo e non dall'acconto: questioni

2) La dichiarazione integrativa a favore: termini (43 dPR 600/1973) e rischi

3) *Dies a quo* del rimborso in caso di perdita fiscale: la posizione estrema dell'Agenzia delle Entrate

WWW.SALVINIESOCI.IT