



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **CORTE COSTITUZIONALE CONFERMA LA DEDUCIBILITÀ PARZIALE IMU**

*Pubblicato il 12 Giugno 2025 di Sabatino Pizzano*



La recente pronuncia della Corte Costituzionale n. 75 del 27 maggio 2025 ha definitivamente chiarito la questione di legittimità costituzionale concernente l'articolo 14, comma 1, del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 23, come modificato dall'articolo 1, comma 715, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147. La decisione dei giudici costituzionali assume particolare rilevanza nel contesto dell'evoluzione normativa che ha caratterizzato il trattamento fiscale dell'Imposta Municipale Propria sui beni strumentali, fornendo una lettura sistematica dell'intero percorso di riforma che ha condotto all'attuale regime di piena deducibilità. La norma oggetto di censura prevedeva la **deducibilità al 20% dell'IMU sui beni strumentali dall'IRES**, applicabile per il periodo d'imposta dal 2014 fino al 2018, configurandosi come elemento di una più ampia strategia di graduale transizione verso un regime fiscale più favorevole alle imprese proprietarie di immobili strumentali.

**Stanco di leggere? Ascolta l'articolo in formato podcast.**

<https://www.studiopizzano.it/wp-content/uploads/2025/06/Corte-Costituzionale-conferma-la-deducibilita-parziale-IMU.ogg>

## Evoluzione del quadro normativo: dalla indeducibilità alla piena detraibilità

L'analisi diacronica della disciplina fiscale dell'IMU sui beni strumentali rivela un percorso evolutivo caratterizzato da progressive modifiche normative, ciascuna delle quali ha rappresentato un momento di bilanciamento tra le esigenze di finanza pubblica e le istanze provenienti dal tessuto imprenditoriale nazionale.

Il legislatore del 2011, con l'introduzione dell'IMU in sostituzione dell'ICI, aveva inizialmente optato per un regime di sostanziale **indeducibilità dell'imposta**, determinando una duplicazione del carico fiscale sui beni strumentali d'impresa. Tale scelta, seppur giustificata da contingenti necessità di bilancio pubblico, aveva generato significative distorsioni nel sistema tributario, particolarmente evidenti nel comparto industriale e commerciale.

### Periodizzazione delle modifiche normative

La successione cronologica delle modifiche legislative evidenzia una strategia di graduale apertura verso la deducibilità:

- **Periodo 2013:** Introduzione della deducibilità al 30% mediante intervento normativo che ha rappresentato il primo riconoscimento dell'esigenza di correggere le distorsioni sistemiche.
- **Quinquennio 2014-2018:** Riduzione temporanea della percentuale di deducibilità al 20%, oggetto della questione di legittimità costituzionale successivamente risolta con la sentenza in commento.
- **Anno 2019:** Incremento significativo della deducibilità al 50%, segnalando una chiara inversione di tendenza della politica fiscale.
- **Biennio 2020-2021:** Ulteriore ampliamento al 60%, in un contesto di particolare attenzione alle esigenze delle imprese durante la fase pandemica.
- **Dal 2022:** Raggiungimento della piena deducibilità al 100%, completamento del percorso di riforma iniziato nel 2013.

## Ratio decidendi della pronuncia costituzionale

La Corte Costituzionale, nel confermare la legittimità della disciplina transitoria, ha sviluppato un'argomentazione articolata che si fonda su diversi pilastri interpretativi.

### Principio di ragionevolezza e bilanciamento degli interessi

I giudici costituzionali hanno evidenziato come la **successione normativa dal 2013 al 2022** rappresenti "un contemperamento ragionevole tra esigenze di equilibrio di bilancio" (in ossequio all'articolo 81 della Costituzione) "e la coerenza del sistema tributario", senza trascurare le legittime aspettative delle imprese proprietarie di immobili strumentali.

La pronuncia richiama espressamente la precedente sentenza n. 262/2020, confermando l'orientamento giurisprudenziale che valuta la ragionevolezza delle scelte legislative non in termini assoluti, ma in relazione al contesto normativo complessivo e alle finalità perseguite dal legislatore.

### Gradualità come elemento di razionalità normativa

Particolarmente significativa appare la valorizzazione del **principio di gradualità** come criterio di valutazione della ragionevolezza legislativa. La Corte ha sottolineato come la disposizione censurata (deducibilità al 20% per il 2018) costituisca "il primo passo di una riforma organica, volta a correggere le distorsioni del sistema impositivo locale e a garantire coerenza e sostenibilità finanziaria".

Tale approccio metodologico evidenzia come il controllo di costituzionalità non possa prescindere da una valutazione sistemica delle scelte legislative, particolarmente quando queste si inseriscono in un più ampio disegno di riforma settoriale.

## Profili applicativi e meccanismi operativi

### Trattamento contabile dell'IMU sui beni strumentali

Dal punto di vista della contabilizzazione, l'IMU sui beni strumentali viene registrata nella **voce B.14 del conto economico** ("Oneri diversi di gestione"), configurandosi come onere di periodo la cui imputazione temporale segue il principio della competenza economica.

### Disciplina dichiarativa e coordinamento tra competenza e cassa

La compilazione del Modello Redditi SC richiede particolare attenzione al **coordinamento tra il principio di competenza** (applicabile in sede di bilancio) e il **principio di cassa** (rilevante ai fini della deducibilità fiscale).

### Meccanismi di neutralizzazione fiscale

Quando l'IMU risulta contestualmente pagata e imputata a conto economico nell'esercizio, la tecnica dichiarativa prevede:

- **Rigo RF16:** Indicazione dell'intero importo IMU tra le variazioni in aumento, specificatamente nella sezione "Imposte indeducibili o non pagate". Tale inserimento determina l'aumento del reddito imponibile per l'importo corrispondente all'IMU contabilizzata.

- **Rigo RF55 (codice 38):** Contestuale indicazione del medesimo importo tra le variazioni in diminuzione, nella sezione "Altre variazioni in diminuzione", al fine di neutralizzare l'effetto fiscale precedentemente determinato.

**Esempio applicativo:** IMU di competenza e pagata nel 2024 per € 5.000

- RF16: +€ 5.000 (variazione in aumento).
- RF55 (codice 38): -€ 5.000 (variazione in diminuzione).
- **Effetto netto:** deducibilità integrale dell'IMU dal reddito d'impresa.

## Divergenze nel trattamento IRES/IRAP

La disciplina fiscale dell'IMU presenta significative **asimmetrie** nel trattamento riservato ai fini delle diverse imposte dirette.

### Regime IRES

Ai fini dell'Imposta sul Reddito delle Società, l'IMU sui beni strumentali beneficia, dal 2022, della **piena deducibilità** (100%), a condizione che:

- L'immobile sia qualificabile come strumentale per natura o destinazione.
- L'imposta sia effettivamente corrisposta nell'esercizio (principio di cassa).
- Il contribuente adotti il regime ordinario di contabilizzazione.

### Regime IRAP

Diversamente, ai fini dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, l'IMU mantiene carattere di **totale indeducibilità**, dovendo essere riportata come variazione in aumento nel quadro IC46 del Modello IRAP per le società di capitali.

Tale differenziazione trova giustificazione nella diversa natura delle due imposte: mentre l'IRES colpisce il reddito dell'impresa, l'IRAP si applica al valore della produzione netta, determinando diverse logiche di determinazione della base imponibile.

## Perimetro soggettivo e oggettivo della deducibilità

### Limitazioni oggettive

La deducibilità dell'IMU opera esclusivamente con riferimento agli **immobili strumentali per natura o destinazione**, rimanendo esclusi dal beneficio:

- **Immobili merce:** Beni destinati alla vendita nell'ambito dell'attività caratteristica dell'impresa (tipicamente nel settore immobiliare).
- **Immobili patrimonio:** Beni non utilizzati direttamente nell'esercizio dell'attività d'impresa, pur se di proprietà della società.
- **Immobili ad uso promiscuo:** Beni utilizzati promiscuamente per finalità aziendali e personali, per i quali la deducibilità opera limitatamente alla quota riferibile all'uso aziendale.

### Categoria degli immobili strumentali

La qualificazione di **strumentalità** assume carattere determinante per l'accesso al beneficio fiscale. La giurisprudenza di legittimità ha precisato che:

- **Strumentalità per natura:** Immobili appartenenti alle categorie catastali B, C, D ed E, utilizzati per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale.
- **Strumentalità per destinazione:** Immobili appartenenti alle categorie catastali A (ad eccezione di A/1, A/8 e A/9), utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività e non ceduti in locazione a terzi.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA