

Deducibilità IMU solo per gli immobili strumentali



Gentile Cliente,

Con la presente desideriamo informarLa che dal periodo di imposta 2022 "solare" (ovvero, dal periodo successivo a quello in corso al 31.12.2021 per i "non solari") è **prevista la totale deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo** (art. 1 co. 4 - 5 e 772 - 773 della L. 27.12.2019 n. 160).

Analogamente opera per l'IMI della Provincia autonoma di Bolzano e l'IMIS della Provincia autonoma di Trento. Stante il puntuale riferimento agli "immobili strumentali" **l'imposta sugli immobili patrimoniali e merce risulta totalmente indeducibile.**

Per ciò che concerne gli immobili strumentali, la circolare Agenzia delle Entrate n. 10/2014, § 8.1 precisa che, in virtù dell'art. 43 co. 2 del TUIR, **si considerano strumentali gli immobili utilizzati "esclusivamente" per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore mentre rimangono esclusi da tale definizione gli immobili ad uso promiscuo.** Per questi ultimi, pertanto, **non è ammessa la deducibilità neppure in proporzione all'effettivo utilizzo.**

La Circolare è composta da N° 6 pagine inclusa la presente

Premessa

L'articolo 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, nella formulazione in vigore per il 2012, aveva previsto l'indeducibilità dell'IMU dalle imposte sui redditi (IRES/IRPEF) e dall'IRAP. A partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2013, il legislatore ha introdotto **talune disposizioni tese a derogare "gradualmente" alla citata regola di indeducibilità**, fino a prevedere l'integrale deducibilità del tributo dalle imposte sui redditi a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2022 per i soggetti solari), **limitatamente a determinate tipologie di immobili** (strumentali per natura o destinazione) posseduti da imprese e professionisti.

Osserva

Indipendentemente dalla natura dell'immobile cui afferisce, **resta sempre confermata l'indeducibilità del tributo ai fini IRAP.**

Percentuale di deducibilità dalle imposte sui redditi	Decorrenza	Periodo d'imposta "solare"	Riferimento normativo
0%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2012	2012	Articolo 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011
30%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2013.	2013	Articolo 1, comma 715, della Legge 147/2013
20%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2014 e sino a quello in corso al 31.12.2018.	Dal 2014 al 2018	
50%	Periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018.	2019	
60%	Periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 e a quello in corso al 31.12.2020.	2020 e 2021	Articolo 1, commi 772 e 773, della Legge 160/2019
100%	Periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 e successivi.	2022 e successivi	

Osserva

La deduzione in parola, nelle percentuali come sopra definite, opera anche con riferimento:

- **all'imposta municipale immobiliare (IMI)** della provincia autonoma di Bolzano, di cui all'articolo 1, comma 508, Legge n. 190/2014;
- **all'imposta immobiliare semplice (IMIS)** della provincia autonoma di Trento, di cui all'articolo 1, comma 9-ter, D.L. n. 4/2015.

Contribuenti interessati dall'agevolazione

Possono usufruire della **deduzione dell'IMU pagata sugli immobili strumentali**, i soggetti passivi titolari di reddito d'impresa o di reddito derivante dall'esercizio di arte o professione, ovvero:

- le **società e gli enti commerciali** residenti;
- gli **enti non commerciali**, limitatamente all'IMU pagata sugli immobili relativi all'attività commerciale esercitata;
- le **società in nome collettivo**, in accomandita semplice ed equiparate e le imprese individuali, familiari o coniugali;
- le **persone fisiche, le società e gli enti non residenti** che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- i **professionisti e gli studi professionali**.

Immobili interessati dall'agevolazione

Per poter dedurre l'IMU dalla base imponibile IRES/ IRPEF è necessario che tale imposta **sia afferente a fabbricati strumentali posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale** (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie), ivi compresi i fabbricati strumentali dati in concessione (beni su aree demaniali) o concessi in locazione finanziaria (leasing).

Osserva

Ai fini che qui interessa, la verifica del requisito di strumentalità, e del conseguente regime di deducibilità dell'IMU, richiede di operare un **distinguo tra immobili relativi all'impresa e dei professionisti**.

Immobili strumentali delle imprese

Per ciò che concerne le imprese, a norma dell'art. 43 co. 2 del TUIR, è possibile individuare immobili strumentali:

- "**per destinazione**", in quanto utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore;
- "**per natura**", in quanto relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;
- "**pro tempore**" (limitatamente ad un massimo di tre periodi di imposta) concessi in uso ai dipendenti.

Sono considerati strumentali per natura (risoluzione n. 3/330/E/1988), le unità immobiliari che risultino classificate o classificabili in Catasto in una delle seguenti categorie:

- **C (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia);**
- **B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi);**
- **D (immobili a destinazione speciale);**
- **E (immobili a destinazione particolare);**
- **A/10 (uffici e studi privati, se la destinazione ad ufficio o studio privato risulta dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria).**

Stante l'esplicito riferimento normativo agli immobili strumentali, **resta indeducibile dalle imposte sui redditi, l'IMU pagata dal soggetto passivo relativamente:**

- agli **immobili patrimonio**, vale a dire i fabbricati che non sono strumentali per l'esercizio dell'impresa (per destinazione e/o per natura) e sono diversi da quelli c.d. merce;
- agli **immobili merce al cui scambio è diretta l'attività di impresa.**

Strumentalità ed imprenditori individuali

Con riferimento alle **imprese individuali**, si considerano relativi all'impresa solo gli immobili strumentali **debitamente indicati nel libro degli inventari** o nel registro dei beni ammortizzabili (articolo 65 TUIR).

Gli immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione

Per le società immobiliari di gestione si pone la necessità di **individuare gli immobili per i quali è ammessa la deducibilità parziale dell'IMU**. Se per gli immobili strumentali per natura (anche locati) l'IMU è sempre deducibile (nelle percentuali indicate in precedenza), per gli immobili abitativi è necessario distinguere a seconda che gli stessi siano:

- **tenuti a disposizione** (locati o non locati), per i quali l'IMU è sempre indeducibile dal reddito d'impresa ovvero;
- **strumentali per destinazione**, ossia utilizzati direttamente dalla società quale loro sede legale e/o amministrativa, per i quali l'IMU risulta parzialmente o integralmente deducibile nel rispetto delle percentuali di deducibilità indicate in precedenza.

Gli immobili strumentali dei professionisti

Nell'ambito del reddito di lavoro autonomo si considerano strumentali soltanto gli immobili "*utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione*" da parte del possessore, indipendentemente dalla categoria catastale a cui i fabbricati appartengono: **non esiste**, infatti, nell'ambito del lavoro autonomo, **la nozione di immobile strumentale per natura** (Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 64/2011T).

La connotazione dell'immobile strumentale è di mero fatto, nel senso che **è necessario che l'immobile venga utilizzato a titolo esclusivo per l'esercizio dell'arte o della professione**, e ciò a prescindere dalla categoria in cui l'immobile risulta censito in Catasto (A/10, A/3, A/2, ecc.). L'esempio tipico di immobile strumentale **è quello dello studio professionale** (es. studio medico, ufficio del dottore commercialista).

Gli immobili strumentali ad uso promiscuo dei professionisti

Ai fini della deducibilità dell'IMU, occorre verificare **che il fabbricato strumentale sia utilizzato in via esclusiva per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale**, non rilevando le ipotesi di utilizzo promiscuo: l'IMU afferente agli immobili strumentali può, quindi, essere dedotta dalle imposte sui redditi, **solo se assolta in relazione ad un immobile utilizzato esclusivamente per l'attività professionale** (Circolare n. 10/E/2014).

Criteri di deducibilità dell'IMU per i titolari di reddito d'impresa

Per i soggetti titolari di reddito di impresa, **l'IMU di competenza di un certo periodo di imposta costituisce costo deducibile dalle imposte sui redditi**, a condizione che il tributo sia stato effettivamente pagato dal contribuente (articolo 99, comma 1, TUIR).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, **quest'ultima disposizione del Testo Unico non introdurrebbe**, *"ai fini della determinazione del reddito d'impresa un puro criterio di cassa in deroga a quello generale di competenza dei componenti negativi, ma costituisce una norma di cautela per gli interessi erariali introducendo un'ulteriore condizione di deducibilità per le imposte che è appunto l'avvenuto pagamento"* (Circolare n. 10/2014).

Conseguentemente, per i titolari di reddito d'impresa, **l'IMU di competenza del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022** costituisce un costo deducibile purché l'imposta sia stata pagata nel medesimo periodo d'imposta. Al contrario, il tardivo versamento nel 2023 dell'IMU relativa al 2022 rappresenta:

- un **costo indeducibile nel 2022**, in quanto non sussiste, in detto periodo d'imposta, l'ulteriore condizione del pagamento;
- un **costo deducibile nel 2023** (periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento del tributo) mediante una variazione in diminuzione da operare nel modello REDDITI 2023.

Per quanto concerne, invece, **il tardivo versamento, nel 2023**, dell'IMU relativa al 2021 (annualità in cui risulta deducibile in misura pari al 60%), **potrebbe sorgere il dubbio circa l'individuazione della corretta percentuale di deducibilità**. Mutuando quanto già chiarito in passato dall'Agenzia delle entrate (Circolare n. 10/E/2014), nella suddetta ipotesi si tratterebbe di un costo di competenza del 2021 deducibile dal reddito d'impresa (in misura pari al 60%), a nulla rilevando che **il pagamento sia avvenuto nel 2023** (annualità per la quale la percentuale di deducibilità è pari al 100%).

Criteria di deducibilità dell'IMU per i titolari di reddito di lavoro autonomo

Per i soggetti titolari di lavoro autonomo, trova applicazione, invece, **il principio generale di cui all'articolo 54, comma 1, TUIR**, che dispone la deducibilità per cassa dei componenti negativi di reddito di lavoro autonomo: **l'IMU è pertanto deducibile nell'anno** in cui avviene il relativo pagamento, anche se tardivo, e comunque **a partire dall'IMU relativa all'anno 2013** (circolare n. 10/E/2014).

Fine della Circolare N° 20/2023