

LA NUOVA DEDUCIBILITA' I.M.U. PER GLI IMMOBILI STRUMENTALI

(fonte: IPSOA - Wolters Kluver)

Il Decreto Crescita aggiorna la misura della deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali, aumentandola gradualmente dal periodo d'imposta 2019 in poi. Il provvedimento concerne sia il reddito d'impresa che di lavoro autonomo. Le nuove percentuali sono:

- **50%** per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019, per i soggetti "solari");
- **60%** per il periodo successivo a quello in corso al 31.12.2019 e al 31.12.2020 (2020 e 2021, per i soggetti "solari");
- **70%**, a regime, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 (2022, per i soggetti "solari").

Con l'art. 3 del D.L. 30.04.2019, n. 34 recante "*Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*" (c.d. Decreto Crescita), si modifica nuovamente la misura della deducibilità dell'IMU pagata sugli immobili strumentali.

Dall'attuale 40% (art. 1, comma 12, Legge di bilancio 2019, 30.12.2018, n. 145) **si giungerà fino al 70%**, con alcune tappe intermedie.

Questi limiti alla deducibilità non operano invece per la **TASI**: il tributo sui servizi indivisibili versato per gli immobili strumentali **è interamente deducibile** dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo, in conformità ai criteri generali previsti dal T.U.I.R.

La Legge 23.12.2014, n. 190 aveva esteso all'imposta municipale immobiliare (IMI, Provincia autonoma di Bolzano) e all'IMIS (Provincia di Trento) le stesse regole dell'IMU. Pertanto, anche l'IMI e l'IMIS sugli immobili strumentali saranno deducibili come sopra. Resta ferma l'ineducibilità dei suddetti tributi (IMU, IMI e IMIS) ai fini dell'IRAP.

Soggetti interessati

Non si ravvisano particolari limitazioni di carattere soggettivo. Beneficiano della deduzione tutte le imprese, in forma individuale e collettiva, nonché i lavoratori autonomi, anche se organizzati in associazioni professionali. Riassumendo:

- Società di capitali ed enti commerciali residenti
- Società di persone
- Lavoratori autonomi e studi professionali
- Imprese individuali
- Enti non commerciali, con riferimento ai beni immobili rientranti nell'attività commerciale
- Stabili organizzazioni di società ed enti non residenti che esercitino un'attività commerciale nel territorio dello Stato

E' salvo il **principio dell'inerenza**, ossia il collegamento dell'immobile con la sfera commerciale, anche in assenza di una correlazione diretta con i ricavi o i compensi.

Per il reddito d'impresa va verificato il rispetto del **principio di derivazione** (T.U.I.R., art. 83): l'imposta deve essere contabilizzata nel conto economico dell'esercizio di competenza.

La deducibilità riguarda l'IMU dovuta per i beni immobili strumentali (fabbricati e terreni) posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie) oppure dati in concessione o in locazione finanziaria.

Oggetto

Ci si riferisce agli immobili strumentali definiti secondo i criteri di cui all'**art. 43 del 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. La norma definisce due concetti di strumentalità: per natura e per destinazione.

Immobili strumentali per natura

Questi immobili non possono avere diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, e si considerano strumentali anche se concessi in locazione o comodato, prescindendo dall'effettivo utilizzo. Tali immobili sono inclusi nelle categorie catastali:

- B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi)
- C (unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia)
- D (immobili a destinazione speciale)
- E (immobili a destinazione particolare)
- A/10 (uffici e studi privati)

§ esempio

Una società possiede un immobile di categoria catastale C/2, non utilizzato nell'attività svolta: l'IMU corrisposta su tale immobile è in ogni caso deducibile (nei limiti previsti) dal reddito d'impresa.

Immobili strumentali per destinazione

Nella definizione degli immobili strumentali per destinazione, invece, rileva l'**utilizzo diretto ed esclusivo** del fabbricato nello svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, a prescindere dalla categoria catastale. L'utilizzo esclusivo dell'immobile nella sfera commerciale rappresenta un requisito fondamentale: **non può essere considerato strumentale per destinazione l'immobile concesso in locazione o utilizzato in modo promiscuo** (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 10/E del 14 maggio 2014).

Il requisito della “destinazione” potrebbe essere verificato per una sola parte dell'anno: in tal caso si deve ragguagliare la deduzione al periodo di effettivo utilizzo.

Per i lavoratori autonomi, la natura strumentale dell'immobile (e la conseguente deducibilità dell'IMU) consegue all'**effettiva ed esclusiva destinazione del bene** all'esercizio dell'attività, **indipendentemente dalla categoria catastale**.

§ esempio

Un consulente del lavoro possiede un immobile di categoria A/10 non adibito all'esercizio dell'attività professionale. L'immobile **NON** è considerato strumentale: l'IMU è indeducibile dal reddito di lavoro autonomo.

Allo stesso modo, è totalmente indeducibile l'IMU versata dal professionista che eserciti la propria attività nell'immobile adibito anche ad abitazione personale, senza che assuma alcun rilievo la categoria catastale.

Per le imprese individuali, **la mancata indicazione dell'immobile nei registri contabili** (libro degli inventari o registro dei beni ammortizzabili) **comporta l'ineducibilità** del tributo. Ciò in conformità a quanto previsto dall'art. 65 del T.U.I.R., ai sensi del quale si considerano relativi all'impresa “i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'art. 2217 del Codice Civile”.

L'immobile non indicato nelle scritture contabili si considera detenuto a titolo personale.

Non sono strumentali gli immobili alla cui produzione/scambio è diretta l'attività d'impresa (“immobili merce”), per i quali è comunque prevista l'esclusione IMU per l'impresa costruttrice se destinati alla vendita e non locati (art. 2 del D.L. 31 agosto 2013, n. 102). La TASI, che resta sempre dovuta su tali immobili, è invece integralmente deducibile.

La deducibilità di IMU e TASI è esclusa sugli immobili acquistati per investimento e classificati in una categoria catastale abitativa (“immobili patrimonio”), per i quali l'art. 90 comma 2 del T.U.I.R. esclude qualsiasi deduzione delle spese gestionali.

Procedure

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (anno 2019 se il periodo di imposta coincide con l'anno solare) la percentuale di deducibilità è fissata al 50%. Tale percentuale avrà quindi impatto, per la prima volta, nel modello Redditi 2020, relativo al periodo d'imposta 2019. Così via per gli anni successivi, secondo lo scaglionamento illustrato in precedenza.

Soggetti titolari di reddito d'impresa

Per costoro costituisce costo deducibile l'IMU di competenza del periodo d'imposta, purché il pagamento sia avvenuto nell'esercizio stesso.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 10/E/2014), infatti, l'art. 99 del T.U.I.R. non introduce un criterio di cassa "puro" in deroga a quello generale della competenza, bensì una norma di cautela per gli interessi erariali.

La deducibilità dal reddito d'impresa spetta solo **per l'IMU correttamente indicata in bilancio** nel periodo d'imposta di competenza **ed effettivamente pagata** in tale anno. Diversamente, il beneficio slitta al periodo in cui il tributo sarà corrisposto, facendo comunque riferimento alla quota di deducibilità prevista per l'anno di competenza.

§ esempio Alfa

La società Alfa Spa versa tardivamente, nel 2019, l'IMU dovuta per il 2018. Nel bilancio chiuso al 31.12.2018, la società è tenuta a rilevare l'onere fiscale secondo il criterio di competenza. Nel modello Redditi 2019 la società effettua una variazione in aumento per l'IMU dovuta e non versata. Nel modello Redditi 2020 la società opererà una corrispondente variazione in diminuzione per la quota IMU deducibile, ossia il 20% (percentuale prevista per il periodo d'imposta 2018)

§ esempio Gamma

La società Gamma S.r.l. possiede un immobile la cui IMU dovuta per il 2019 ammonta a 5.000 euro. Nel 2019 viene versato il solo acconto (2.500 euro), mentre il saldo viene corrisposto con ravvedimento operoso nel 2020. Nell'esercizio 2019 la quota dell'IMU versata che risulta deducibile è pari a 1.250 euro (2.500 x 50%). La deduzione spetterà nella stessa misura per la quota di saldo versata tardivamente nel 2020, poiché la nuova percentuale del 60% opererà esclusivamente per l'IMU di competenza di tale anno

In attesa di chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, analogo approccio parrebbe riferibile al caso in cui l'IMU sia versata a seguito di accertamento da parte del Comune.

Lavoratori autonomi e professionisti

Per costoro opera il principio generale di cassa: le spese sono deducibili nell'esercizio di effettivo pagamento (art. 54, comma 1, del T.U.I.R.). L'imposta riferita al 2018, versata tardivamente nel 2019, è deducibile dal reddito dell'anno corrente (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 10/E/2014, risposta 8.2).