
La deducibilità parziale dell'IMU

di [Sandro Cerato](#)

Pubblicato il 16 Aprile 2014

analisi degli effetti della deducibilità parziale dell'IMU pagata sugli immobili strumentali; segnaliamo che per i professionisti è deducibile solo la parte relativa agli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività professionale

In deroga alla previgente regola di indeducibilità dell'IMU dalle imposte sui redditi, il novellato art. 14 c. 1 del DLgs. 4.3.2011 n. 23 (modificato dalla Legge di stabilità 2014) prevede che l'IMU relativa agli immobili strumentali sia parzialmente deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa (e del reddito di lavoro autonomo) nella misura del 20%, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014 (2014, per i soggetti "solari"), ovvero nella misura del 30% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013 (2013, per i soggetti "solari"). Resta, invece, indeducibile l'IMU ai fini IRAP, a prescindere dalla tipologia dell'immobile.

La verifica del requisito di strumentalità, e del conseguente regime di deducibilità dell'IMU, richiede di operare una distinzione tra immobili relativi all'impresa e dei professionisti. Per quanto concerne le imprese (ditte individuali, società di persone e di capitali) è possibile individuare, a norma dell'art. 43 co. 2 del TUIR, le seguenti classificazioni di immobili strumentali:

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

Sempre ai sensi del secondo periodo del co. 2 dell'art. 43 del TUIR, la strumentalità per natura deve essere riconosciuta nel caso di immobili non utilizzati o dati in locazione o comodato. Con riferimento alle imprese individuali si considerano, invece, relativi all'impresa, solo gli immobili strumentali debitamente indicati nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili (per le imprese in contabilità semplificata). Ciò sta a significare che, l'imprenditore non ha diritto alla deduzione dell'imposta assolta in relazione ad un immobile che non sia stato preliminarmente contabilizzato.

Con riferimento ai professionisti si considerano strumentali gli immobili *“utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’arte o professione”* da parte del possessore, indipendentemente dalla categoria catastale. Ad ogni modo, ai fini della deducibilità dell’imposta, occorre verificare che l’utilizzo sia effettuato in via esclusiva per finalità imprenditoriali non rilevando le ipotesi di utilizzo promiscuo. Su tale principio l’Agenzia delle Entrate è stata estremamente chiara: *“si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente” per l’esercizio dell’arte o professione o dell’impresa commerciale da parte del possessore; rimangono, quindi, esclusi dalla nozione di immobili strumentali gli immobili a utilizzo promiscuo* (risposta Agenzia delle Entrate n. 17, Telefisco 30.1.2014).

Stante l’esplicito riferimento normativo agli immobili strumentali, l’IMU relativa agli immobili patrimoniali e merce rimane indeducibile. Sul punto, è bene rammentare che, gli immobili merce, oltre ad essere stati esentati dal pagamento della seconda rata (saldo) IMU relativa al 2013, sono completamente esenti dall’imposta in argomento, a decorrere dal 01.01.2014 (art. 2 del DL 31.8.2013 n. 102). Ad ogni modo, affinché sussista il suddetto regime di favore è necessario che ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- la classificazione in bilancio dei fabbricati "inventati" tra le Rimanenze;
- i suddetti fabbricati non devono essere in ogni caso locati;
- la presentazione della dichiarazione IMU per i predetti fabbricati, a pena di decadenza dall’esenzione.

Tornando alla disposizione in materia di deducibilità dell’IMU ai fini dell’imposta sui redditi, si evidenzia che questa ha effetto a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31.12.2013. Più precisamente, la deducibilità dell’IMU dal reddito di impresa (e di lavoro autonomo) è consentita a partire dall’imposta municipale relativa all’anno 2013 (Agenzia delle Entrate Telefisco del 30.1.2014), a condizione che l’imposta sia stata effettivamente versata dal contribuente in tale periodo. In considerazione della decorrenza della previsione di deducibilità, l’eventuale tardivo versamento nel 2013 dell’IMU relativa all’anno 2012 determina un costo indeducibile. Diversamente, invece, il tardivo versamento nel 2014 dell’IMU relativa al 2013 sarà indeducibile nel 2013 (in quanto non sussiste la condizione del pagamento), ma lo diverrà nel successivo periodo di imposta 2014 (all’atto del pagamento), mediante una variazione in diminuzione in UNICO 2015.

In altre parole, l’IMU è deducibile dal reddito di impresa nell’anno in cui avviene il relativo pagamento, anche se tardivo, comunque a partire dall’IMU relativa all’anno 2013. Secondo l’Agenzia, infatti, *“una diversa conclusione diretta a consentire la deducibilità dell’IMU per l’anno 2012 in caso di versamento tardivo, comporterebbe una disparità di trattamento, penalizzando i soggetti che hanno eseguito tempestivamente il pagamento dell’IMU”* (Risposta n. 18 fornita nel corso di Telefisco 2014).

16 aprile 2014

Sandro Cerato