



C&P Account Management
Studio Associato Commerciale Tributario

Via Sabotino 46- 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax. 06/97274651
Via Orazio Coccanari, 45/47 - 00011 Tivoli (Rm) - Tel. 0774/533997- 0774/552218 Fax. 0774/509476
Via Consalvo da Cordova, 15 - 76121 Barletta (Bt) - Tel: 0883/825314 Fax: 0883/825310
Via Singen, 20 - 00040 Pomezia (Rm) - Tel: 06/91802320 - Fax 06/91802320
Via San Rocco, 42 - 80078 Pozzuoli (Na) - Tel: 081/5268374
E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.pomezia@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.pozzuoli@cpaccountmanagement.it

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Immobili strumentali: deducibilità Imu al 50% dal 2019

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che **l'art. 3 del DL 30.4.2019 n. 34** (c.d. DL "crescita"), pubblicato sulla G.U. 30.4.2019 n. 100, **dispone**, al nuovo art. 14 co. 1 del DLgs. 23/2011, **che la percentuale di deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo sia gradualmente aumentata come segue: i) 50% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018** (2019, per i soggetti "solari"); **ii) 60% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 e a quello in corso al 31.12.2020** (2020-2021, per i soggetti "solari"); **iii) 70% a regime, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021** (2022, per i soggetti "solari"). Dall'evoluzione normativa illustrata emerge come **la deducibilità nella misura del 40%, prevista dalla L. 145/2018 (legge di bilancio 2019), non troverà mai applicazione. La nuova percentuale del 50% avrà impatto, per la prima volta, nel modello REDDITI 2020. Risulta quindi superata l'indicazione, recata dalle istruzioni al modello REDDITI SC 2019, della percentuale del 40%**, introdotta dalla legge di bilancio 2019 e ora sostituita da quella del 50% **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018.**

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO ASSOCIATO COMMERCIALE TRIBUTARIO

Via Sabotino 46- 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax. 06/97274651
Via Orazio Coccanari, 45/47 - 00011 Tivoli (Rm) -Tel. 0774/533997- 0774/552218 Fax. 0774/509476
Via Consalvo da Cordova, 15 - 76121 Barletta (Bt) - Tel: 0883/825314 Fax: 0883/825310
Via Singen, 20 - 00040 Pomezia (Rm) - Tel: 06/91802320 - Fax 06/91802320
Via San Rocco, 42 - 80078 Pozzuoli (Na) - Tel: 081/5268374
E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.pomezia@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.pozzuoli@cpaccountmanagement.it

Premessa

L'art. 14, comma 1, del D. Lgs. n. 23/2011 aveva originariamente disposto l'indeducibilità dell'IMU dalle imposte erariali sui redditi e dall'IRAP. Successivamente, in deroga alla citata regola di indeducibilità, **l'art. 1, comma 715, della L. 147/2013, ha previsto**, a favore dei contribuenti titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, la **possibilità di dedurre dalle imposte sui redditi**, ancorché soltanto in misura parziale, **l'IMU pagata per gli immobili strumentali posseduti o detenuti in locazione finanziaria.** Attraverso tale intervento normativo, ferma restando l'indeducibilità del tributo ai fini IRAP, **è stato sostanzialmente stabilito che l'IMU relativa agli immobili strumentali di imprese e professionisti** – ad esclusione di interessi e delle sanzioni dovute in caso di tardivo pagamento dell'imposta municipale (circolare n. 10/E/2014) - **fosse deducibile dal reddito di impresa e dal reddito di lavoro autonomo nella misura:**

- **del 30% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013** (2013, per i soggetti "solari");
- **del 20% a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014** (2014, per i soggetti "solari").

Percentuale di deducibilità	Decorrenza
30%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2013 (2013, per i soggetti "solari")
20%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2014 e sino a quello in corso al 31.12.2018.

Novità Legge di bilancio 2019 (superate)

L'art. 1 co. 12 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019), intervenendo sull'art. 14 co. 1 del DLgs. 23/2011, **fissava la percentuale di deducibilità dell'IMU al 40%.** In assenza di un'espressa disposizione di decorrenza, **la modifica avrebbe dovuto operare dall'1.1.2019**, vale a dire, per i soggetti "solari", dal periodo d'imposta 2019.

Percentuale di deducibilità	Decorrenza
30%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2013 (2013, per i soggetti "solari")
20%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2014 e sino a quello in corso al 31.12.2018.
40%	Periodo d'imposta in corso all'1.1.2019 e successivi (2019, per i soggetti "solari")

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO ASSOCIATO COMMERCIALE TRIBUTARIO

Via Sabotino 46- 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax. 06/97274651

Via Orazio Coccianari, 45/47 - 00011 Tivoli (Rm) -Tel. 0774/533997- 0774/552218 Fax. 0774/509476

Via Consalvo da Cordova,15 – 76121 Barletta (Bt) – Tel: 0883/825314 Fax: 0883/825310

Via Singen, 20 - 00040 Pomezia (Rm) - Tel: 06/91802320 – Fax 06/91802320

Via San Rocco, 42 – 80078 Pozzuoli (Na) - Tel: 081/5268374

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pomezia@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pozzuoli@cpaccountmanagement.it

Novità del DL crescita

Il DL "crescita" ha modificato l'illustrato contesto normativo prevedendo, al nuovo art. 14 co. 1 del DLgs. 23/2011, che la percentuale di deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo sia gradualmente aumentata come segue:

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

Dall'evoluzione normativa illustrata emerge, pertanto, come **la deducibilità nella misura del 40%, prevista dalla L. 145/2018 (legge di bilancio 2019), non troverà mai applicazione.**

Percentuale di deducibilità	Decorrenza
30%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2013 (2013, per i soggetti "solari")
20%	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2014 e sino a quello in corso al 31.12.2018.
50%	Periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019, per i soggetti "solari")
60%	Periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 e a quello in corso al 31.12.2020 (2020-2021, per i soggetti "solari");
70%	Periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 (2022, per i soggetti "solari").

Osserva

La deduzione è invocabile, con effetto dall' 1 gennaio 2015, anche con riferimento all'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano (art. 1, comma 508, della L. 190/2014), nonché all'imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento (art. 1, comma 9-ter, del D.L. 4/2015).

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO ASSOCIATO COMMERCIALE TRIBUTARIO

Via Sabotino 46- 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax. 06/97274651

Via Orazio Coccanari, 45/47 - 00011 Tivoli (Rm) -Tel. 0774/533997- 0774/552218 Fax. 0774/509476

Via Consalvo da Cordova,15 – 76121 Barletta (Bt) – Tel: 0883/825314 Fax: 0883/825310

Via Singen, 20 - 00040 Pomezia (Rm) - Tel: 06/91802320 – Fax 06/91802320

Via San Rocco, 42 – 80078 Pozzuoli (Na) - Tel: 081/5268374

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pomezia@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pozzuoli@cpaccountmanagement.it

Contribuenti interessati dall'agevolazione

La deduzione dell'IMU pagata sugli immobili strumentali interessa 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 portare in deduzione l'IMU dalla base imponibile IRES o IRPEF è **necessario che l'imposta municipale sia afferente a fabbricati strumentali, posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale** (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie), **oppure dati in concessione** (beni su aree demaniali) **o concessi in locazione finanziaria** (leasing) per i quali, ai sensi dell'art. 9, comma 1 del D.Lgs. 23/2011, l'imposta è dovuta rispettivamente dal concessionario e dal locatario (o conduttore).

Definizione

Immobili strumentali per natura

Sono considerati **immobili strumentali per natura**, gli immobili che, per le loro caratteristiche, **non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni**, anche se tenuti a disposizione ovvero dati in locazione o concessi in comodato a terzi. In particolare, **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).

Immobili

Sono **strumentali per destinazione** gli immobili "*utilizzati esclusivamente*

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO ASSOCIATO COMMERCIALE TRIBUTARIO

Via Sabotino 46- 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax. 06/97274651

Via Orazio Coccanari, 45/47 - 00011 Tivoli (Rm) - Tel. 0774/533997- 0774/552218 Fax. 0774/509476

Via Consalvo da Cordova, 15 - 76121 Barletta (Bt) - Tel: 0883/825314 Fax: 0883/825310

Via Singen, 20 - 00040 Pomezia (Rm) - Tel: 06/91802320 - Fax 06/91802320

Via San Rocco, 42 - 80078 Pozzuoli (Na) - Tel: 081/5268374

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pomezia@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pozzuoli@cpaccountmanagement.it

strumentali per destinazione	<p>per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore'. Nel contesto di alcuni documenti di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> → l'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, annessa ad un opificio industriale, è un immobile strumentale e, per tale ragione, è soggetta ad ammortamento (risoluzione n. 9/885/E/1982); → anche i terreni possono risultare strumentali per destinazione, a condizione che partecipino ad un processo produttivo; questo è il tipico caso, ad esempio, di un terreno permanentemente adibito dalle imprese edili a deposito di materiale (risoluzione n. 7/1579/E/1982); → è esclusa la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi, ritenendoli oggetto dell'attività propria dell'impresa (Risoluzione n. 9/885/1982 e circolare. 21.5.99 n. 112/E/1999).
Strumentali pro tempore	<p>Sono definiti immobili strumentali per destinazione pro tempore, ai sensi dell'art. 43, co. 2, ultimo periodo, del Tuir, i fabbricati concessi in uso dal datore di lavoro a propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi</p>

Immobili esclusi dall'agevolazione

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

- agli **immobili patrimonio**;
- agli **immobili merce**.

DEFINIZIONI

Immobili patrimonio	<p>Rientrano nella categoria degli immobili patrimonio, 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, al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa.</p>
Immobili merce	<p>Si definiscono immobili merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa. Peraltro, nell'ambito degli immobili merce, non rileva la categoria catastale degli stessi poiché, a prescindere dalla classificazione,</p>

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO ASSOCIATO COMMERCIALE TRIBUTARIO

Via Sabotino 46- 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax. 06/97274651

Via Orazio Coccanari, 45/47 - 00011 Tivoli (Rm) -Tel. 0774/533997- 0774/552218 Fax. 0774/509476

Via Consalvo da Cordova,15 – 76121 Barletta (Bt) – Tel: 0883/825314 Fax: 0883/825310

Via Singen, 20 - 00040 Pomezia (Rm) - Tel: 06/91802320 – Fax 06/91802320

Via San Rocco, 42 – 80078 Pozzuoli (Na) - Tel: 081/5268374

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pomezia@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pozzuoli@cpaccountmanagement.it

mantengono la medesima natura di beni destinati alla vendita, in quanto oggetto dell'attività propria dell'impresa¹.

Criteria di deducibilità parziale dell'IMU per i titolari di reddito d'impresa

Per i soggetti titolari di reddito di impresa, costituisce costo deducibile dalle imposte sui redditi l'IMU di competenza di un certo periodo di imposta, a condizione che tale imposta sia pagata dal contribuente, ai sensi dell'art. 99, comma 1, del Tuir.

Osserva

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/E/2014).

Conseguentemente, per i titolari di reddito d'impresa, **l'IMU di competenza del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 costituisce un costo deducibile a condizione che l'imposta sia stata versata dal contribuente nel medesimo periodo d'imposta**. Diversamente, **il tardivo versamento nel 2019 dell'IMU relativa al 2018 rappresenta un costo indeducibile nel 2018**, in quanto non sussiste, in detto periodo, **l'ulteriore condizione del pagamento**: la predetta imposta risulterà deducibile, invece, nel successivo periodo di imposta 2019 (all'atto del pagamento) mediante una variazione in diminuzione nel modello redditi 2020.

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

Per i soggetti titolari di lavoro autonomo, in assenza di una specifica disposizione, **si applica**, sempre secondo quanto precisato dall'Amministrazione Finanziaria, il **principio generale dell'art. 54, comma 1 del Tuir**, che dispone la deducibilità per cassa dei componenti negativi di reddito di lavoro autonomo. Ciò sta a significare che **l'IMU è 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).

¹ A tal fine **non sono nemmeno invocabili le disposizioni in ambito Iva**, che distinguono la categoria dei fabbricati strumentali in relazione alla classificazione catastale, e non in base all'allocazione contabile degli stessi.

Decorrenza dell'aumento della percentuale di deducibilità

La nuova percentuale del 50% avrà impatto, per la prima volta, in **sede di compilazione del modello REDDITI 2020**.

Osserva

È quindi superata, anche per i soggetti "non solari", **l'indicazione delle istruzioni al modello REDDITI SC 2019 riferita alla percentuale del 40%**, introdotta dalla legge di bilancio 2019 e ora sostituita da quella del 50% a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018.

Esempio

Si prenda, ad esempio, il **caso di una spa con periodo di imposta 1.7.2018 - 30.6.2019 la quale abbia versato**, nel citato esercizio "a cavallo", le **seguenti rate relative all'IMU su un capannone**:

- saldo 2018 (versato entro il 16.12.2018) = 5.000,00 euro.
- acconto 2019 (versato entro il 17.6.2019) = 5.000,00 euro.

Nell'ambito del modello REDDITI SC 2019 la **società deduce l'importo di 2.000,00 euro** (10.000,00 x 20%), **calcolato applicando all'IMU versata la percentuale del 20%**, ancora valida per il periodo di imposta in corso al 31.12.2018.

Supponendo che **l'importo delle rate IMU da versare per l'anno successivo rimanga costante**, nel modello REDDITI SC 2020, riferito al periodo di imposta 1.7.2019 - 30.6.2020, **la società dedurrà l'importo di 5.000,00 euro (10.000,00 x 50%)**, calcolato applicando all'IMU versata (saldo 2019 e acconto 2020) la nuova percentuale del 50%.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO ASSOCIATO COMMERCIALE TRIBUTARIO

Via Sabotino 46- 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax. 06/97274651

Via Orazio Coccanari, 45/47 - 00011 Tivoli (Rm) - Tel. 0774/533997- 0774/552218 Fax. 0774/509476

Via Consalvo da Cordova, 15 - 76121 Barletta (Bt) - Tel: 0883/825314 Fax: 0883/825310

Via Singen, 20 - 00040 Pomezia (Rm) - Tel: 06/91802320 - Fax 06/91802320

Via San Rocco, 42 - 80078 Pozzuoli (Na) - Tel: 081/5268374

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pomezia@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.pozzuoli@cpaccountmanagement.it