



*C&P Account Management
Studio Commerciale Tributario*

*Via Sabotino 46 - 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax: 06/97274651
Via Orazio Coccnari, 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
E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it*

Ai gentili clienti e Loro Sedi

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). Analoga regola 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**.

Premessa

L'articolo 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, nella formulazione in vigore per il 2012, aveva previsto l'ineducibilità dell'IMU dalle imposte sui redditi (IRES/IRPEF) e dall'IRAP. A partire dal periodo di

*C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO COMMERCIALE TRIBUTARIO
Via Sabotino 46 - 00195 Roma (Rm) - Tel. 06/97274634 Fax: 06/97274651
Via Orazio Coccnari, 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
E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it
E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it*

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

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO 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

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

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;

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO COMMERCIALE TRIBUTARIO

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

Via Orazio Coccinari, 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

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

- "**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.

Osserva

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;

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO 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

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

- **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).

Osserva

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).

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

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO 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

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it

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.

Osserva

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).

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

Cordiali saluti

C&P ACCOUNT MANAGEMENT – STUDIO COMMERCIALE TRIBUTARIO

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

Via Orazio Coccinari, 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

E-mail: segreteria.roma@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.tivoli@cpaccountmanagement.it

E-mail: segreteria.barletta@cpaccountmanagement.it