

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Deducibilità IMU sugli strumentali: dubbi sulle somme ravvedute***

di **Luca Caramaschi**

Con l'avvicinarsi del termine di versamento delle imposte relative al **periodo d'imposta 2014**, i consulenti delle imprese e dei professionisti sono alle prese con le operazioni di accantonamento dei tributi e, quindi, prevalentemente con le verifiche che riguardano la corretta applicazione delle regole di **deducibilità** dei componenti negativi rilevanti nella determinazione del **reddito d'impresa** o di lavoro autonomo.

Una disposizione che interessa una larga fetta di contribuenti titolari di partita Iva, in particolare coloro che detengono **immobili**, è quella che consente la parziale deducibilità dell'**IMU** pagata in relazione a determinate categorie di immobili. Relativamente ad essa si riscontra nel 2014 un elemento di assoluta novità atteso che la misura della **deduzione** scende rispetto alla eccezionale **misura** concessa per lo scorso anno (trattandosi del primo anno di applicazione di tale disposizione la misura è stata fissata al 30%) ad un **20%** che costituirà la misura di deduzione a regime negli anni a venire per gli immobili considerati **strumentali** per l'impresa o per il **professionista**.

Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle Entrate la quale nel dare risposta alle posizioni ufficiose assunte in occasione degli incontri avuti con la **stampa specializzata** ad inizio 2014 (Telefisco sole24Ore e Videoforum Italia Oggi) con la **circolare n.10/E del 15 maggio 2014** ha chiarito molti dubbi applicativi.

Richiamando brevemente i termini della questione, la legge di Stabilità per l'anno 2014, al comma 715, ha previsto la **parziale deducibilità** dell'IMU:

- ai fini IRES, per gli immobili **strumentali** posseduti dalle società di capitali;
- ai fini IRPEF, per gli immobili strumentali dei professionisti e delle società di persone e ditte individuali.

La misura della **deduzione**, come già anticipato in precedenza è stabilita nel **30%** (in via **transitoria**) per il solo anno d'imposta 2013, e nel 20% a partire dal 2014 e per gli anni a venire.

Occorre altresì evidenziare che fino al periodo d'imposta 2012 l'**IMU** non è mai stata **deducibile** né ai fini IRES né tantomeno ai fini IRAP. Dal 2013, viene introdotto una deducibilità, ancorché parziale, ai fini IRPEF e IRES, mentre rimane inalterata l'**indeducibilità ai fini IRAP**.

Sul tema della **strumentalità** il par.8 della CM 10/E/14 chiarisce che ai sensi dell'art. 43

comma 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. Restano, pertanto, **esclusi** dall'agevolazione in quanto non rientranti nella nozione di immobili strumentali gli immobili adibiti **promiscuamente** all'esercizio dell'arte o professione o all'impresa commerciale e **all'uso personale** o familiare del contribuente.

Un'altra considerazione inerisce ai criteri da considerare ai fini della **deducibilità** di tale componente di reddito. Il **criterio** da considerare per la verifica della deducibilità per le imprese è, infatti, quello di **cassa** così come stabilito nell'**art.99, comma 1, 2° periodo, del TUIR** in cui si precisa che *“Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”*. Si osserva peraltro che l'art.99 del TUIR non introduce 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. Più precisamente, quindi, tale componente va iscritto nella contabilità delle imprese per **competenza** sulla base di quanto dovuto, mentre fiscalmente va considerata **deducibile parzialmente** (nella misura del 20% dal 2014) l'IMU effettivamente pagata nell'anno. La quota di IMU non pagata nell'anno, ancorché dovuta, risulta totalmente indeducibile.

Per i soggetti che producono reddito di **lavoro autonomo**, invece, non esiste un'analoga disposizione che disciplini il trattamento delle imposte ai fini della deducibilità; come ribadito dalla stessa Agenzia delle Entrate nella CM n.10/E/14, occorre pertanto rifarsi ai contenuti dell'art. 54, comma 1, del TUIR secondo cui sono **deducibili** le spese **sostenute** nel periodo di imposta nell'esercizio dell'arte o professione. L'IMU, pertanto, ribadisce l'Agenzia, è deducibile nell'anno in cui avviene il relativo **pagamento**, anche se tardivo, comunque a partire dall'IMU relativa all'anno 2013. Peraltro, 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'imposta municipale.

In altre parole, l'IMU di competenza 2012, versata **tardivamente** nel 2013, è da considerarsi secondo l'Agenzia indeducibile e ciò in quanto la norma che riconosce la **deducibilità** seppur parziale è in vigore solo **a partire dall'anno 2013**.

Il comma 716 dell'art.1 della legge n.147 del 27.12.2013 (Stabilità 2014), infatti, reca una norma con **decorrenza** specifica stabilendo che la stessa ha effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013. Al riguardo, ai sensi dell'art.9 comma 2 del D.lgs. n. 23 del 2011, l'IMU è dovuta per anni solari e, quindi, l'IMU relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013 coincide con l'**IMU** dovuta per l'anno 2013. Si ritiene, di conseguenza, che il legislatore abbia voluto consentire la **deducibilità** dell'IMU dal reddito di impresa e di lavoro autonomo a partire da quella relativa all'anno 2013.

Al contrario, l'**IMU** di competenza dell'anno 2013 non liquidata alle ordinarie scadenze (giugno

e dicembre 2013) e risultata **indeducibile** per tale anno in quanto non pagata, se versata tardivamente nel 2014 avvalendosi della procedura del **ravvedimento operoso**, è deducibile (parzialmente) in tale anno, per il tramite di una **variazione in diminuzione** da effettuarsi nel modello UNICO 2015.

Ma è proprio in relazione a tale ultima fattispecie che sono sorti **dubbi** tra gli operatori in merito a quella che dovrebbe essere la misura di deduzione applicabile nel 2014.

Più precisamente, trattandosi di un **IMU** relativa al 2013, ancorché pagata **tardivamente** nel 2014, vale il criterio della deduzione nella misura del 30% stabilito per il 2013, oppure, trattandosi di IMU “pagata” nel 2014, la **deduzione** (a prescindere dalla competenza) va calcolata nella misura del **20%** prevista per tale anno e per quelli a venire?

Chi scrive ritiene, senza ombra di dubbio, che la corretta **deduzione** applicabile nel 2014 all'IMU dovuta per il 2013, ma ravveduta nel 2014, sia quella fissata nella misura del 20%.

Ciò in quanto il **criterio fiscale** che governa la deducibilità dell'**IMU** è sempre e comunque quello della “cassa” ed è quindi corretto ritenere che tutto quanto venga “pagato” a titolo di IMU in un determinato anno (con il **vincolo** della decorrenza 1.1.2013) sconti la regola di **deducibilità** prevista per il medesimo. È questo un principio che andrà tenuto presente anche negli anni a venire laddove potrebbero verificarsi situazioni di versamenti a titolo di **IMU** recati da cartelle esattoriali ma riferiti ad anni precedenti (comunque successivi al 2012).