

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le regole di deducibilità dell'Imu dal reddito d'impresa

di **Stefano Rossetti**

DIGITAL

Seminario di specializzazione

I REATI TRIBUTARI: NOVITÀ E ASPETTI PRATICI

Scopri di più >

La **Legge di bilancio 2020** ([articolo 1, commi 4, 5, 772 e 773, L. 160/2019](#)) ha rivisitato la disciplina della **deducibilità dell'Imu relativa agli immobili strumentali**.

Per effetto della sopra citata norma, ad oggi, l'Imu sugli immobili strumentali è deducibile dal reddito d'impresa nella misura del:

- **50%** per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (si tratta del periodo d'imposta **2019** per i soggetti solari);
- **60%** per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31.12.2019 e al 31.12.2020 (periodi d'imposta **2020** e **2021** per i soggetti solari);
- **100%** dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 (dal periodo **2022** per i soggetti solari).

Prima di questo intervento normativo l'Imu poteva essere dedotta dal reddito d'impresa nella misura del:

- **30%** in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 (si tratta del periodo d'imposta **2013** per i soggetti solari);
- **20%** dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (**dal 2014 al 2018**).

Dal punto di vista sistemico la deducibilità dell'Imu è disciplinata dall'[articolo 99 Tuir](#) rubricato "**Oneri fiscali e contributivi**", in base al quale "*le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. **Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento***".

Quindi, secondo il dettato normativo, l'Imu sarebbe deducibile secondo il **principio di cassa**.

Occorre sottolineare che, però, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, il principio di cassa previsto dal legislatore **opererebbe all'interno della cornice del principio di competenza**. In particolare, con la [circolare 18/E/2014](#) è stato precisato che *“l'articolo 99, comma 1, del Tuir non introduce, infatti, 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**”*.

Sulla base dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate in merito al funzionamento dell'[articolo 99, comma 1, ultimo periodo, Tuir](#), la deducibilità dell'Imu è consentita solo al ricorrere di una duplice condizione:

- **l'imposta deve essere contabilizzata quale onere nel conto economico del periodo d'imposta di competenza** ([articolo 109, commi 1 e 4, Tuir](#));
- **l'imposta deve essere corrisposta**.

In altre parole, potremmo dire che:

- l'imputazione al conto economico del periodo d'imposta di competenza rappresenta **il presupposto giuridico che consente la deduzione dell'Imu dal reddito d'impresa**;
- il pagamento del tributo **individua il periodo d'imposta in cui l'onere può essere portato in deduzione**.

Sulla base delle considerazioni sopra svolte, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta fornita nella citata circolare, aveva **negato la deducibilità dell'Imu relativa al 2012 versata**, facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, nell'anno 2013: ciò in quanto **l'Imu versata nel 2013 era riferita ad un periodo d'imposta in cui**, in base alle disposizioni *pro tempore* vigenti, **non era possibile ammetterla in deduzione**.

Sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, diversamente da quanto sopra, l'Imu riferita al 2013 versata tardivamente nel 2014 rappresenta un costo di competenza del 2013 **indeducibile in detto periodo di imposta** in assenza del pagamento, ma deducibile nel successivo periodo di imposta 2014 (anno del versamento) mediante una **variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi**.

Tutto quanto sopra premesso, in considerazione della nuova misura di deducibilità dell'Imu prevista dalla Legge di bilancio 2020, occorre sottolineare che i versamenti tardivi che avvengono nel periodo d'imposta **2019** ma relativi ad **Imu di competenza di periodi d'imposta precedenti seguono le regole di deducibilità vigenti al momento in cui l'imposta è stata imputata al conto economico**.

Esemplificando, una società immobiliare ha stanziato a conto economico un costo per Imu relativa agli **immobili strumentali pari ad euro 2.000** in relazione al **periodo d'imposta 2018** senza averla corrisposta. In relazione al periodo d'imposta 2018 l'Imu non è stata dedotta in

quanto non versata. Se **nel 2019 è stato effettuato il versamento mediante ravvedimento operoso**, l'Imu può essere portata in deduzione **nella misura del 20% (limite di deducibilità previsto per il periodo d'imposta 2018) e non nella misura del 50% (misura valevole per il 2019)**. Quindi, in relazione al **periodo d'imposta 2019**, la società dovrà effettuare una **variazione in diminuzione di euro 400 euro** (20% di 2.000 euro).

Nella diversa ipotesi in cui l'Imu relativa al 2018 **non fosse stata imputata al conto economico** e venisse corrisposta nel 2019 **non sarebbe ammessa in deduzione**, in quanto sarebbe stato violato il principio di previa imputazione al conto economico ex [articolo 109, comma 4, Tuir](#).

Alle medesime condizioni si deve giungere nell'ipotesi in cui l'**Imu relativa al 2017** sia stata:

- **imputata** nel conto economico dell'esercizio 2018,
- **corrisposta** nell'anno 2019.

In questa ipotesi, come nella precedente, è stato **violato il principio sancito dall'articolo 109, comma 4 del Tuir**: infatti i costi deducibili non devono solo essere imputati al conto economico per essere considerati deducibili, **ma devono essere imputati al conto economico di competenza**.

Nell'esempio sopra proposto per essere dedotta nella misura del 20% l'Imu **doveva essere stanziata nel conto economico dell'esercizio 2017**.