

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il punto sulla deducibilità dell'Imu per imprese e professionisti per il 2023

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî



CONSULENZA IMMOBILIARE

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



-35%

ABBONATI ORA

Premessa

L'articolo 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, nella formulazione in vigore per il 2012, aveva previsto l'indeducibilità dell'Imu dalle imposte sui redditi (Ires/Irpef) e dall'Irap. A partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 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, limitatamente a determinate tipologie di immobili (strumentali per natura o destinazione) posseduti da imprese e professionisti.

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 dicembre 2012	2012	Articolo 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011
30%	Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013	2013	Articolo 1, comma 715, L. 147/2013
20%	Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e sino a quello in corso al 31 dicembre 2018	Dal 2014 al 2018	
50%	Periodo di imposta successivo	2019	Articolo 1, commi 772 e 773,

	a quello in corso al 31 dicembre 2018	L. 160/2019
60%	Periodo di imposta successivo 2020 e 2021	
	a quello in corso al 31 dicembre 2019 e a quello in corso al 31 dicembre 2020	
100%	Periodo di imposta successivo 2022 e successivi	
	a quello in corso al 31 dicembre 2021 e successivi	

È giusto il caso di precisare che la deduzione in parola, nelle percentuali definite dai diversi interventi normativi che si sono succeduti nel corso del tempo, opera anche con riferimento:

- all'imposta municipale immobiliare (Imi) della Provincia autonoma di Bolzano, di cui all'articolo 1, comma 508, L. 190/2014 c.d. Legge di Bilancio 2015;
- all'imposta immobiliare semplice (Imis) della Provincia autonoma di Trento, di cui all'articolo 1, comma 9-ter, D.L. 4/2015.

Gli effetti della sentenza della Corte Costituzionale n. 262/2020

Con la sentenza n. 262/2020, la Corte Costituzionale:

- ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'indeducibilità dell'Imu per il periodo di imposta 2012, in considerazione del fatto che l'Imu sugli immobili strumentali costituisce un costo fiscale inerente alla produzione del reddito;
- ha ritenuto insussistenti i presupposti per dichiarare incostituzionali le disposizioni vigenti per i periodi di imposta successivi al 2012, in quanto il Legislatore ha gradualmente riconosciuto una deducibilità parziale dell'Imu sugli immobili strumentali dalle imposte sui redditi, fino a prevedere la totale deducibilità del tributo a partire dal periodo 2022.

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 Snc, Sas 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), oppure dati in concessione (beni su aree demaniali) o concessi in locazione finanziaria (*leasing*) per i quali, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 23/2011, l'imposta è dovuta rispettivamente dal concessionario e dal locatario (o conduttore). Ai fini che qui interessa, si definiscono immobili strumentali, a norma dell'articolo 43, comma 2, Tuir:

- gli immobili strumentali per natura;

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. 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 a ufficio o studio privato risulta dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria)

- gli immobili strumentali per destinazione;

Immobili strumentali per destinazione

Sono strumentali per destinazione gli immobili *“utilizzati esclusivamente 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:

- l'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, annessa a 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 a 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 n. 112/E/1999)

- gli immobili strumentali per destinazione *pro tempore*.

Immobili strumentali *pro tempore*

Sono definiti immobili strumentali per destinazione *pro tempore*, ai sensi dell'articolo 43, comma 2, ultimo periodo, 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 2 periodi successivi

Strumentalità e imprenditori individuali

Con riferimento alle imprese individuali, a norma dell'articolo 65, Tuir, si considerano relativi all'impresa solo gli immobili strumentali debitamente indicati nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili.

È giusto il caso di precisare che, ai sensi dell'articolo 13, D.P.R. 435/2001, le imprese minori sono esonerate dall'istituzione e tenuta del registro dei beni ammortizzabili a condizione che queste siano in grado di fornire i dati ivi contenuti in caso di richiesta pervenuta dall'Amministrazione finanziaria. Inoltre, a norma dell'articolo 2, comma 1, D.P.R. 695/1996, viene riconosciuta alle imprese minori la possibilità di indicare nel registro Iva acquisti, le annotazioni che si dovrebbero effettuare nel registro dei beni ammortizzabili.

Conseguentemente, l'imprenditore non ha diritto alla deduzione dell'Imu pagata in relazione a un immobile che non sia stato preliminarmente contabilizzato.

Gli immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione

Una considerazione è doverosa per quanto attiene gli immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione, vale a dire gli immobili posseduti dalle imprese che si limitano al mero godimento degli stessi, normalmente concedendoli in locazione a terzi.

Per le società immobiliari di gestione non è rilevante l'oggetto indicato nello statuto, né il codice attività indicato e neppure la rilevazione contabile dell'immobile all'atto dell'acquisizione, ma assume rilevanza esclusivamente l'effettività dell'attività esercitata.

Per tali società si pone, infatti, la necessità di individuare i beni per i quali è ammessa la deducibilità dell'Imu. Se per gli immobili strumentali per natura (anche locati) l'Imu è deducibile nel rispetto delle percentuali richiamate in premessa, per gli immobili abitativi è

necessario distinguere a seconda che gli stessi siano:

- tenuti a disposizione (locati o non locati), in tal caso l'Imu rimane indeducibile dal reddito d'impresa;
- strumentali per destinazione, vale a dire utilizzati direttamente dalla società (ad esempio, quale sede legale e/o amministrativa), in tal caso l'Imu nel rispetto delle percentuali di deducibilità indicate in precedenza.

Gli immobili strumentali dei professionisti

A dispetto di quanto previsto nell'ambito del reddito d'impresa, ove è possibile individuare 3 differenti tipologie di immobili strumentali (per natura, per destinazione e per destinazione *pro tempore*), 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).

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, etc.). L'esempio tipico di immobile strumentale è quello dello studio professionale (ad esempio, studio medico, ufficio del dottore commercialista).

Nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo:

- la strumentalità di un fabbricato si desume dalla circostanza che l'immobile viene utilizzato in via esclusiva nell'attività artistica o professionale, a nulla rilevando la mera volontà del contribuente di considerare lo stesso acquisito a titolo personale (risoluzione n. 13/E/2010);
- non è presente una disposizione analoga a quella contemplata dall'articolo 65, Tuir secondo cui, nell'ambito della determinazione del reddito di impresa, la mancata annotazione dell'immobile nell'inventario esprime la volontà dell'imprenditore di "*conservare*" il cespite nel patrimonio personale.

Gli immobili strumentali a uso promiscuo

Ai fini della deducibilità dell'Imu, occorre, inoltre, verificare che l'utilizzo del fabbricato strumentale sia effettuato in via esclusiva per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale, non rilevando le ipotesi di utilizzo promiscuo (circolare n. 10/E/2014).

Così, ad esempio, non è deducibile dal reddito di lavoro autonomo, l'Imu relativa a un immobile di categoria catastale A/2 utilizzato in parte per finalità professionali e in parte per l'uso personale o familiare del possessore: l'imposta municipale afferente agli immobili strumentali può, pertanto, essere dedotta dalle imposte sui redditi, solo se assolta in relazione a un immobile utilizzato esclusivamente per l'attività professionale.

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;

Definizione di immobili patrimonio

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, come sopra definiti, al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa

- agli immobili merce.

Definizione di immobile merce

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

Le agevolazioni Imu per gli immobili merce delle immobiliari di costruzione

Gli immobili costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. "*immobili merce*"), fino a quando permane tale destinazione e non sono in ogni caso locati erano esenti dall'Imu dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2019, mentre risultavano assoggettati all'Imu dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, a norma dell'articolo 1, comma 751, L. 160/2019 c.d. Legge di Bilancio 2020.

Per gli anni 2020 e 2021, l'aliquota di base dei c.d. "*immobili merce*" è stata fissata nella misura pari allo 0,1% e ai Comuni è stata riconosciuta la possibilità di aumentare l'aliquota di base fino allo 0,25% o diminuirla fino all'azzeramento.

A decorrere dal 1° gennaio 2022, per effetto dell'articolo 1, comma 751, L. 160/2019 c.d. Legge di Bilancio 2020, gli immobili costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. *"immobili merce"*) sono stati nuovamente esentati dal pagamento dell'Imu.

Per beneficiare dell'esenzione dall'Imu prevista per gli immobili merce dal 1° gennaio 2022 è obbligatorio presentare la dichiarazione Imu. Conseguentemente, per poter invocare l'esenzione Imu per il 2022 la dichiarazione Imu dovrà essere presentata entro il 30 giugno 2023, mediante invio telematico (o spedizione postale per gli enti non commerciali) utilizzando il modello previsto dal D.M. 30 ottobre 2012.

Si rappresenta che, a differenza di quanto disposto dal previgente articolo 2, comma 5-*bis*, D.L. 102/2013, l'articolo 1, comma 769, L. 160/2019, non prevede alcuna esplicita previsione di decadenza in ordine alla mancata presentazione della dichiarazione Imu: dal tenore letterale della disposizione, è pacifico affermare che l'omessa dichiarazione non precluda comunque il godimento dell'esenzione, laddove ne siano provati i presupposti.

In questo senso si è espresso, infatti, anche il Mef specificando che, in ragione della mancata riproposizione, nella *"nuova"* disciplina dell'Imu, della previsione di decadenza esplicitata nella previgente normativa, deve ritenersi che, ai sensi della L. 160/2019, *"la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo Imu ma non anche la decadenza dai benefici in questione"*. (risposta n. 11 della videoconferenza *"Telefisco 2020"* del 30 gennaio 2020).

In ogni caso, ferma restando la mancata previsione di decadenza dell'esenzione per immobili merce in caso di omessa dichiarazione, occorre comunque rilevare che, qualora i presupposti che vi danno diritto non siano già conosciuti al Comune, incomberà sul contribuente l'onere di darne prova (in sede di contraddittorio o giudiziale).

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 tale imposta sia pagata dal contribuente, ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir. 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 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.

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%).

Criteri di deducibilità parziale 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).

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, nella formulazione in vigore per il 2012, aveva previsto l'indeducibilità dell'Imu dalle imposte sui redditi (Ires/Irpef) e dall'Irap. A partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, il Legislatore ha introdotto talune disposizioni normative tese a derogare "*gradualmente*" alla citata regola di indeducibilità, fino a prevedere la totale deducibilità del tributo a partire dal periodo 2022, limitatamente a determinate tipologie di immobili (strumentali per natura o destinazione) posseduti da imprese e professionisti.

Si segnala che l'articolo è tratto da ["Consulenza Immobiliare"](#).

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: 1. le società e gli enti commerciali residenti; 2. gli enti non commerciali, limitatamente all'Imu pagata sugli immobili relativi all'attività commerciale esercitata; 3. le Snc, Sas ed equiparate e le imprese individuali, familiari o coniugali; 4. le persone fisiche, le società e gli enti non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni; 5. i professionisti e gli studi professionali.

L'agevolazione in discorso opera con riferimento ai solo immobili strumentali per natura (quelli classificati nelle categorie A/10, B, C, D ed E, a prescindere dal loro utilizzo) e per destinazione (quelli effettivamente ed esclusivamente utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa, a prescindere dalla categoria catastale), anche *pro tempore* (concessi temporaneamente in uso ai dipendenti che trasferiscono la residenza). Con riferimento ai professionisti si considerano strumentali gli immobili "*utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione*", indipendentemente dalla categoria catastale a cui i fabbricati appartengono.