



REDDITO IMPRESA E IRAP

L'Imu resta indeducibile per gli immobili merce

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

La **deduzione dell'Imu** dal reddito d'impresa è in ogni caso **esclusa per gli immobili merce**, anche se classificati in **categoria diversa da quella abitativa**. Con la legge di stabilità 2014, e successive modifiche, è stato introdotto, a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2013, la possibilità di dedurre**, ai fini della determinazione del **reddito d'impresa o di lavoro autonomo, l'Imu relativa agli immobili strumentali**, la cui misura, a **partire dal 2023**, è divenuta **integrale**.

Ricordando che la deduzione non opera ai fini Irap, l'aspetto più critico per l'applicazione delle predette disposizioni risiede nell'individuazione **degli immobili interessati dalla deduzione parziale dell'Imu**, i quali devono rientrare nella categoria degli **immobili strumentali**. Trattandosi di una norma che consente la deduzione dal reddito d'impresa, è evidente che deve avversi riguardo alle disposizioni del Testo unico, e più precisamente all'[articolo 43, comma 2, Tuir](#), secondo cui **gli immobili strumentali** si distinguono nelle seguenti **due categorie**:

- per **“natura”**, in quanto non suscettibili di diversa utilizzazione salvo radicali trasformazioni, che mantengono la strumentalità anche se non utilizzati o concessi in locazione o comodato. Rientrano in tale ambito gli immobili classificati **in categoria A/10, B, C, D ed E**;
- per **“destinazione”**, nel qual caso a prescindere dalla classificazione catastale il bene è utilizzato direttamente ed esclusivamente dall'impresa per lo svolgimento dell'attività propria. In tale ambito, ad esempio, possono rientrare anche **gli immobili classificati in categoria abitativa (da A/1 ad A/9)**, destinati a sede legale od operativa dell'impresa.

Rientrano, altresì, nella categoria degli immobili strumentali per destinazione le **abitazioni concesse in uso ai dipendenti** che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica **per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano la loro attività**. In tal caso, tuttavia, **la strumentalità è temporanea**, in quanto a norma dell'[articolo 95, comma 2](#), ultimo periodo, Tuir, prevede che tali immobili siano **strumentali per il periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento** della residenza e per i due successivi. Terminato tale periodo, i beni in questione perdono la



strumentalità e la conseguente possibilità di **deduzione dell'Imu**.

Restano esclusi, quindi, dalla deduzione dell'Imu, sia **gli immobili non strumentali** di cui all'[articolo 90, Tuir](#) (cd. immobili "patrimonio"), sia quelli **oggetto dell'attività propria dell'impresa** (immobili merce), la cui valutazione avviene secondo le disposizioni contenute nell'[articolo 92, Tuir](#), a prescindere dalla natura degli stessi. In altre parole, nell'ambito degli immobili merce, **non rileva la categoria catastale** degli stessi, poiché a prescindere dalla classificazione gli stessi 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 funzione in relazione alla categoria catastale, e non in base alla classificazione contabile degli stessi. Secondo l'[articolo 10, n. 8, 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972](#), infatti, le **regole di applicazione dell'Iva** (imponibilità od esenzione) delle relative cessioni o locazioni di immobili **prescindono dall'allocazione contabile dei beni**, e quindi dal trattamento nell'ambito del reddito d'impresa, avendo riguardo alla **sola classificazione catastale del bene**. Tuttavia, come detto, poiché la deduzione dell'Imu opera nella determinazione del reddito d'impresa, l'individuazione della strumentalità dell'immobile **non può che avvenire secondo le regole previste dal Tuir**.