

IMU sugli immobili strumentali con deducibilità integrale dal 2022

di Giovanni Petruzzellis - *Dottore commercialista e pubblicista*

LAVORO

NOVITÀ ►

- La Legge di bilancio 2020, nel riorganizzare la tassazione comunale sugli immobili, con l'accorpamento della TASI nell'IMU prevista per il 2020, interviene nuovamente sulla deducibilità dell'imposta assolta sugli immobili strumentali di imprese e professionisti.
- A decorrere dal periodo d'imposta 2022 si prevede la deducibilità integrale dell'IMU assolta su tali fabbricati, anticipando di un anno quanto già previsto dal D.L. n. 34/2019.

RIFERIMENTI ►

- Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 4 e commi 738-783
- D.L. 30 aprile 2019, n. 34, art. 3
- Agenzia delle Entrate, circolare 14 maggio 2014, n. 10/E
- D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 14, comma 1

SOGGETTI INTERESSATI ►

- Società di capitali ed enti commerciali residenti
- Società di persone
- Lavoratori autonomi e studi professionali
- Imprese individuali
- Enti non commerciali, con riferimento ai beni immobili rientranti nell'attività commerciale
- Stabili organizzazioni di società ed enti non residenti che esercitino un'attività commerciale nel territorio dello Stato.

AMBITO OGGETTIVO ►

L'ambito oggettivo di applicazione della deduzione IMU è limitato agli immobili strumentali (per natura o per destinazione), con esclusione dei c.d. "immobili merce" e degli immobili adibiti ad uso promiscuo nell'attività di lavoro autonomo. La deducibilità dell'IMU è inoltre esclusa sugli immobili di natura abitativa acquistati per finalità d'investimento (c.d. "immobili patrimonio").

PROCEDURE ►

- Per le imprese in regime ordinario è deducibile l'IMU di competenza del periodo d'imposta, a condizione che nell'esercizio stesso sia avvenuto anche il relativo pagamento; diversamente, il beneficio è rinviato al periodo d'imposta in cui il tributo viene ad essere corrisposto, facendo comunque riferimento alla percentuale di deducibilità prevista per l'anno di competenza.
- Per i soggetti che determinano il reddito in base al criterio di cassa opera il principio generale in base al quale le spese sono deducibili nell'esercizio di effettivo pagamento.

DECORRENZA ►

La Legge di bilancio 2020 fissa le percentuali di deducibilità dell'IMU nelle seguenti misure:

- 50% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (2019, per i soggetti "solari");
- 60% per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 e a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2020 e 2021, per i soggetti "solari");
- 100%, a regime, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2022, per i soggetti "solari").

NOVITÀ ►

La Legge di bilancio 2020 riordina la **normativa IMU** con un intervento legislativo che, in un'ottica di razionalizzazione del sistema di tassazione degli immobili, determina l'**accorpamento** della **TASI** nell'**IMU** (Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi 738 e seguenti). La cancellazione della tassa sui servizi indivisibili rappresenta una semplificazione sia sul piano della liquidazione, ponendo fine alla duplicazione dei tributi sulla medesima base imponibile, sia su quello degli oneri dichiarativi.

Per gli **immobili diversi** dall'**abitazione principale** e da quelli in relazione ai quali continuano ad essere previste disposizioni specifiche, l'**aliquota di base** viene fissata in misura pari all'**8,6 per mille**, con facoltà da parte dei Comuni di aumentarla sino al **10,6 per mille** (**11,4 per mille** per gli enti locali che si erano già avvalsi della facoltà di deliberare la maggiorazione TASI dello 0,8 per mille) oppure di diminuirla fino all'azzeramento.

Resta confermata l'**esenzione** per l'**abitazione principale** non di lusso e le relative pertinenze mentre continueranno ad essere assoggettate a tassazione le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9.

La base imponibile rimane in relazione alla tipologia di immobili con la conferma della riduzione del 50% per i fabbricati di interesse storico/artistico e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili.

Viene confermata l'**esenzione** per i **terreni agricoli** posseduti e condotti dai **coltivatori diretti** e da **imprenditori agricoli professionali** iscritti alla previdenza agricola con l'espressa previsione secondo cui il beneficio spetta anche alle **società agricole** di cui all'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 99/2004 (art. 1, comma 758).

Non saranno invece più esentati i **fabbricati rurali a uso strumentale** per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota di base dell'1 per mille che i Comuni potranno eventualmente diminuire fino all'azzeramento.

Lato imprese, inoltre, si prevede l'**esenzione**, a partire **dal 1° gennaio 2022**, per i **fabbricati merce** non locati costruiti e destinati alla vendita da parte delle **imprese costruttrici**, finché permanga tale destinazione.

Tra le **altre novità**, risultanti all'esito del riordino della disciplina operato dalla Legge di bilancio 2020, si segnalano:

- il riferimento, nella definizione delle pertinenze, alla qualificazione urbanistica delle stesse (art. 1, comma 741, lett. a);
- la limitazione al solo caso di affidamento dei figli minori della norma che in passato attribuiva la soggettività passiva del tributo all'ex coniuge assegnatario in caso di assegnazione dell'abitazione familiare in sede di separazione o divorzio (art. 1, comma 743);
- la previsione per cui, in presenza di più contitolari di un medesimo immobile, nell'applicazione dell'imposta si debba tenere conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti a ciascuna quota, senza che eventuali riduzioni o esenzioni di un comproprietario possano estendersi agli altri (art. 1, comma 743);
- la statuizione per cui il mese di entrata in possesso dell'immobile va computato per intero quando tale circostanza si sia protratta per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto, con l'ulteriore precisazione che il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente (art. 1, comma 761);
- la fissazione al 30 giugno dell'anno successivo rispetto ad eventuali variazioni del termine la presentazione della dichiarazione IMU (art. 1, comma 769).

Oltre all'accorpamento della TASI nell'IMU, prevista per il 2020, la Legge di bilancio 2020 modifica il regime di **deducibilità** dell'imposta assolta sui **fabbricati strumentali** di **imprese** e professionisti.

In particolare, sostituendo l'art. 3 del D.L. 34/2019 (Decreto crescita), il comma 4 dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2020, conferma per il **periodo d'imposta 2019** la **deducibi-**

lità al 50%, dal reddito di impresa e di lavoro autonomo, dell'IMU relativa agli immobili strumentali.

Per effetto di quanto previsto al successivo comma 773, la deducibilità opererà nella misura del **60%** per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 (ossia per le **annualità 2020 e 2021**) per poi salire al **100%**, a regime, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (**2022** per i soggetti solari).

**SOGGETTI
INTERESSATI ►**

L'impianto normativo non impone particolari limitazioni di carattere soggettivo. Ne consegue che possono beneficiare della deduzione tutte le **imprese**, sia in forma individuale sia collettiva (società di persone, società di capitali, cooperative), nonché i **lavoratori autonomi**, anche se organizzati in associazioni professionali.



SCHEMA DI SINTESI

Soggetti interessati:

- Società di capitali ed enti commerciali residenti;
- Società di persone;
- Lavoratori autonomi e studi professionali;
- Imprese individuali;
- Enti non commerciali, con riferimento ai beni immobili rientranti nell'attività commerciale;
- Stabili organizzazioni di società ed enti non residenti che esercitino un'attività commerciale nel territorio dello Stato.

È bene sottolineare che in conformità alle regole generali in materia di deduzione dei costi, deve sempre essere verificato il rispetto del **principio dell'inerenza**, ossia il collegamento dell'immobile rispetto alla sfera commerciale, anche in assenza di una correlazione diretta con i ricavi o i compensi conseguiti dal soggetto passivo.

Per i soggetti **titolari di reddito d'impresa** è inoltre fondamentale verificare il rispetto del **principio di derivazione** (T.U.I.R., art. 83), in adesione al quale è richiesto che l'imposta sia contabilizzata nel conto economico dell'esercizio di competenza.

La deducibilità riguarda l'IMU dovuta per i beni immobili strumentali (fabbricati e terreni) posseduti a titolo di **proprietà o altro diritto reale** (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie) oppure dati in concessione o in locazione finanziaria.

AMBITO OGGETTIVO ►

L'ambito oggettivo di applicazione della deduzione è limitato agli **immobili strumentali**. Tale requisito, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 10/E del 14 maggio 2014 (§ 8.1), deve essere verificato secondo i criteri indicati all'art. 43 del T.U.I.R.

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano **"strumentali"** gli immobili utilizzati **esclusivamente** per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. La norma, in particolare, definisce due concetti di strumentalità: **per natura e per destinazione**.

Rientrano nella prima categoria gli immobili che in ragione delle proprie caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se concessi in locazione o comodato, prescindendo dall'effettivo utilizzo. Sono tali gli immobili compresi nelle **categorie catastali A/10, B, C, D, E**.



SCHEMA DI SINTESI

Si considerano strumentali per natura gli immobili compresi nei gruppi:

- B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi);
- C (unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia);
- D (immobili a destinazione speciale);
- E (immobili a destinazione particolare);
- A/10 (uffici e studi privati).



ESEMPIO

Nell'ipotesi in cui una società possieda la titolarità di un immobile di categoria catastale **C/2**, non utilizzato nell'attività svolta, l'IMU corrisposta su tale immobile è in ogni caso **deducibile** (nei limiti previsti) dal reddito d'impresa.

Nella definizione degli immobili strumentali **per destinazione**, invece, rileva l'utilizzo diretto ed esclusivo del fabbricato nello svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza. In questo caso l'utilizzo esclusivo dell'immobile nella sfera commerciale rappresenta un requisito fondamentale, con la conseguenza che non può mai essere considerato strumentale per destinazione l'immobile concesso in locazione o utilizzato in modo **promiscuo** (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 10/E del 14 maggio 2014).

Per questa seconda categoria di immobili strumentali, inoltre, il requisito della "destinazione" potrebbe essere verificato per una sola parte dell'anno con la necessità, in tal caso, di procedere al ragguaglio della deduzione in relazione al periodo di effettivo utilizzo.

Sempre con riferimento agli immobili strumentali per destinazione, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 10/E/2014) ha chiarito che in virtù del richiamo normativo all'utilizzo "esclusivo" dell'immobile nell'esercizio dell'attività, deve escludersi la possibilità di portare in deduzione l'imposta assolta in relazione agli immobili adibiti ad uso promiscuo per l'esercizio dell'attività e per esigenze personali o familiari.

Per i lavoratori **autonomi**, in particolare, la natura strumentale dell'immobile (e la conseguente deducibilità dell'IMU) consegue all'**effettiva ed esclusiva destinazione** del bene all'esercizio dell'attività.



Attenzione

Un **avvocato** possiede un immobile di **categoria A/10**, non adibito all'esercizio dell'attività professionale. L'immobile in questione non è considerato strumentale. Da ciò ne consegue che l'IMU corrisposta deve intendersi indeducibile dal reddito di lavoro autonomo.

La **deducibilità** dell'IMU è **esclusa** sugli immobili acquistati per finalità di investimento e classificati in una categoria catastale di tipo abitativo (c.d. "**immobili patrimonio**"), per i quali l'art. 90 comma 2 del T.U.I.R. esclude qualsiasi forma di deduzione delle relative spese di gestione.

PROCEDURE ►

La Legge di bilancio 2020 incrementa, a regime, la percentuale di deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo a pochi mesi di distanza dall'intervento operato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. Decreto crescita).

In particolare, sostituendo l'art. 3 del D.L. n. 34/2019, il **comma 4** dell'art. 1 della Legge n. 160/2019, conferma per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 la **deducibilità al 50%**, dal reddito di impresa e di lavoro autonomo, dell'IMU relativa agli immobili strumentali.

Si ricorda che il citato **Decreto crescita**, modificando l'art. 14, comma 1 del D.Lgs. n. 23/2011, aveva previsto un graduale incremento della deducibilità dell'IMU nelle seguenti misure: 50% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (2019, per i soggetti "solari"); 60% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2020 e 2021, per i soggetti "solari"); 70% dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2022, per i soggetti "solari"); 100%, a regime, a partire dal 2023.

Nel ridefinire il sistema di tassazione comunale sugli immobili, la Legge di bilancio 2020 modifica le predette soglie, anticipando di un anno (**dal 2023 al 2022**) l'applicazione del regime di deducibilità piena.

In particolare, il **comma 773** dell'art. 1 della Legge di bilancio stabilisce che la deduzione opererà nella misura del **60%** per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 (ossia per le **annualità 2020 e 2021**) per poi salire al **100%**, a regime, **dal** periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (**2022** per i soggetti solari).

In sostanza relativamente riferimento al periodo d'imposta 2019, la **percentuale di dedu-**

cibilità resterà pari al **50%**, mentre per beneficiare del regime di piena deducibilità sarà necessario attendere il 2022 con effetti sul **modello Redditi 2023**.



Attenzione

Per espressa previsione dei commi 772 e 773 disposizioni analoghe si applicano per l'**IMI** della Provincia autonoma di Bolzano e l'**IMIS** della Provincia autonoma di Trento. Resta ferma l'indeducibilità dei suddetti tributi (IMU, IMI e IMIS) ai fini dell'IRAP.

Soggetti che determinano il reddito in base al principio di competenza

Per i soggetti che determinano il reddito in base al principio di competenza costituisce costo **deducibile** l'IMU di **competenza** del periodo, **a condizione che** nell'esercizio stesso **sia anche avvenuto il pagamento**.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 10/E/2014), infatti, l'art. 99 del T.U.I.R. non introduce ai fini della determinazione del reddito d'impresa, un criterio di cassa "puro" in deroga a quello generale della competenza, ma costituisce una norma di cautela per gli interessi erariali.

Pertanto la deducibilità dal reddito d'impresa spetta a condizione che l'IMU sia indicata in bilancio nell'anno di competenza e risulti effettivamente pagata. **Diversamente**, il beneficio slitta nel periodo d'imposta in cui il tributo viene ad essere corrisposto, facendo comunque riferimento alla **percentuale di deducibilità** prevista per l'**anno di competenza**.

Soggetti che determinano il reddito in base al principio di cassa

Per i lavoratori autonomi e i soggetti che adottano il regime di cassa opera il principio generale in base al quale le spese sono deducibili nell'esercizio di effettivo pagamento (art. 54, comma 1 del T.U.I.R.). L'applicazione del **criterio di cassa "puro"** fa sì che l'imposta riferita ad una annualità precedente e versata tardivamente sia deducibile dal reddito dell'anno di avvenuto pagamento (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 10/E/2014, risposta 8.2).

DECORRENZA ►

La Legge di bilancio 2020 dispone a regime, l'**integrale deducibilità** dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare **2022**). In **via transitoria**, si dispone, comunque, un graduale incremento della deducibilità dell'IMU per gli anni dal 2019 al 2022 nelle seguenti misure:

- **50%** per il periodo d'imposta **2019**;
- **60%** per il periodo d'imposta **2020**;
- **60%** per il periodo d'imposta **2021**.