



SETTORE

DICHIARAZIONI

**LA DEDUCIBILITÀ PARZIALE DELL'IMU 2020
DEI FABBRICATI STRUMENTALI**

RIFERIMENTI

- Art. 14, D.Lgs. n. 23/2011
- Art. 1, commi 4, 5, 772 e 773, Legge n. 160/2019
- Sentenza Corte Costituzionale 4.12.2020, n. 262
- Istruzioni mod. REDDITI 2021

IN SINTESI

La Finanziaria 2020 ha rivisto la deducibilità parziale ai fini reddituali dell'IMU relativa agli immobili strumentali prevedendo che per il 2020 la stessa sia pari al 60% (per il 2019 la deducibilità era pari al 50%). Dal 2022 la deducibilità sarà integrale.

Le istruzioni del quadro RF / RG, per le imprese, e del quadro RE, per i lavoratori autonomi, del modd. REDDITI 2021 sono state allineate alla nuova percentuale di deducibilità.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

L'art 3, DL n. 34/2019, c.d. "Decreto Crescita", modificando l'art. 14, D.Lgs. n. 23/2011, ha rivisto l'aumento della deducibilità dal reddito d'impresa / lavoro autonomo dell'IMU relativa agli immobili strumentali fissandola alle seguenti percentuali:

- 50% per il 2019;
- **60% per il 2020 e il 2021;**
- 70% per il 2022;
- 100% dal 2023.

La Legge n. 160/2019 (Finanziaria 2020) ha:

- confermato la deducibilità dell'IMU al 50% per il 2019 (art. 1, commi 4 e 5);
- **confermato la deducibilità** della "nuova" IMU nella **misura del 60% per il 2020 e il 2021** (art. 1, comma 773);
- previsto, a decorrere **dal 2022**, la deducibilità integrale dell'IMU relativa agli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito d'impresa / lavoro autonomo. La stessa è **indeducibile ai fini IRAP** (art. 1, commi 772 e 773).



Quanto sopra trova applicazione anche con riferimento all'IMI (Provincia Autonoma di Bolzano) e all'IMIS (Provincia Autonoma di Trento).

DEDUCIBILITÀ IMU	Anno	% deducibilità
	2019	50%
	2020	60%
	2021	
	dal 2022	100%

IMMOBILI INTERESSATI

Al fine di individuare gli immobili interessati dalla parziale deducibilità dell'IMU va fatto riferimento agli artt. 43, comma 2 (per le imprese) e 54, TUIR (per i lavoratori autonomi).

Soggetto	Strumentalità dell'immobile
Impresa	<ul style="list-style-type: none"> • per natura (immobili accatastati nelle categorie A/10, B, C, D ed E); • per destinazione (immobili utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa indipendentemente dalla categoria catastale di appartenenza).
Lavoratore autonomo	La natura strumentale dell'immobile è legata all'utilizzazione esclusiva ed effettiva dello stesso per lo svolgimento dell'attività professionale, non rilevando la categoria catastale di appartenenza.

IMMOBILI ESCLUSI

La parziale deducibilità dell'imposta in esame **non è riconosciuta** per gli immobili patrimonio e quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa (c.d. "beni merce").

IMMOBILI AD USO PROMISCUO

Nella Circolare 14.5.2014, n. 10/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'agevolazione in esame **non è applicabile** agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività d'impresa / lavoro autonomo e all'uso personale o familiare del contribuente per i quali, quindi, **l'IMU è integralmente indeducibile**. Infatti, come sopra evidenziato, sono qualificati strumentali gli immobili **utilizzati esclusivamente** per l'esercizio dell'attività.

SOCIETÀ IMMOBILIARI DI GESTIONE

Relativamente agli immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione, aventi quale oggetto dell'attività la locazione immobiliare, è necessario distinguere tra:

- **immobili strumentali** per natura (anche locati) per i quali l'IMU è deducibile (nelle misure sopra riportate);
- **immobili abitativi** per i quali assume rilevanza il fatto che gli stessi siano:
 - **locati**: in tal caso l'IMU rimane **indeducibile**;
 - **non locati**: in tal caso l'IMU è deducibile se utilizzati direttamente dalla società (ad esempio, quale sede legale / amministrativa).

DEDUCIBILITÀ E PRINCIPIO DI CASSA

Ai sensi dell'art. 99, comma 1, TUIR



*“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**”.*

Relativamente all'IMU opera quindi il **principio di cassa** e pertanto la deducibilità (nella misura sopra riportata) è collegata all'ammontare **corrisposto nel periodo d'imposta**.

Poiché dal punto di vista civilistico le imposte vanno imputate nell'esercizio di competenza, si può generare un disallineamento nel caso in cui l'IMU è versata successivamente alla chiusura dell'esercizio.

Per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare tale problematica generalmente non si verifica in quanto l'imposta è versata nell'esercizio di competenza della stessa.

Con riferimento ai lavoratori autonomi, operando il principio di cassa ex art. 54, TUIR, l'IMU è comunque deducibile nell'anno del pagamento.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa pertanto l'IMU di **competenza del 2020** costituisce un costo parzialmente deducibile a condizione che l'imposta sia **versata entro il 31.12.2020**.

Il citato art. 99, comma 1, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 10/E:



“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”.

Conseguentemente, il versamento dell'IMU 2020 effettuato (tardivamente) nel 2021 rappresenta:

- un costo in deducibile nel 2020;
- un costo parzialmente deducibile nel 2021, nella misura del 60%.

COMPILAZIONE MOD. REDDITI 2021

IMPRESE IN CONTABILITÀ ORDINARIA

Per i soggetti in contabilità ordinaria l'IMU di **competenza** va indicata tra le **variazioni in aumento a riga RF16** “Imposte in deducibili o non pagate”, mentre la **quota deducibile** (60%) va indicata, quale **variazione in diminuzione, a riga RF55**, “Altre variazioni in diminuzione”, utilizzando il **codice “38”**.

Esempio 1



Nel 2020 la Verdi srl ha pagato a titolo di IMU per gli immobili strumentali di proprietà un importo pari a € 15.000.

Nel mod. REDDITI 2021 SC a riga RF16 va effettuata una variazione in aumento pari all'intera imposta (15.000).

RF16 Imposte in deducibili o non pagate (art. 99, comma 1)

15.000 ,00

RIPRODUZIONE VIETATA

Tra le “*Altre variazioni in diminuzione*” di rigo RF55, utilizzando il codice “38”, va riportata la quota deducibile pari a € 9.000 (15.000 x 60%).

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	38	2	9.000	3	,00	4		5	,00	6		7	,00
		7		8		9	,00	10		11	,00	12		13	,00
		13		14		15	,00	16		17	,00	18		19	,00
		19		20		21	,00	22		23	,00	24		25	,00
		25		26		27	,00	28		29	,00	30		31	,00
		31		32		33	,00	34		35	,00	36		37	,00

IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Per i soggetti in contabilità semplificata la quota deducibile (60%) va indicata a rigo RG22, “*Altri componenti negativi*”, utilizzando il codice “23”.

Esempio 2



Nel 2020 la Bianchi e Rossi snc, in contabilità semplificata, esercente l'attività di autofficina, ha pagato per il proprio capannone € 4.000 a titolo di IMU.

Nel mod. REDDITI 2021 SP a rigo RG22, utilizzando il codice “23”, va indicata la quota dell'IMU deducibile, pari a € 2.400 (4.000 x 60%).

RG22	Altri componenti negativi	1	23	2	2.400	3	,00	4		5	,00	6		7	,00
		7		8		9	,00	10		11	,00	12		13	,00
		13		14		15	,00	16		17	,00	18		19	,00
		19		20		21	,00	22		23	,00	24		25	,00
		25		26		27	,00	28		29	,00	30		31	,00
		31		32		33	,00	34		35	,00	36		37	,00

Esempio 3



Nel 2020 la ditta individuale Carlo Rossi, esercente l'attività di carrozziere, in contabilità semplificata, ha pagato per l'immobile strumentale € 3.600 a titolo di IMU, di cui:

- € 1.800 per il 2019 (tramite il ravvedimento);
- € 1.800 per il 2020.

Nel quadro RG del mod. REDDITI 2021 PF il rigo RG22 va così compilato.

RG22	Altri componenti negativi	1	23	2	1.980	3	,00	4		5	,00	6		7	,00
		7		8		9	,00	10		11	,00	12		13	,00
		13		14		15	,00	16		17	,00	18		19	,00
		19		20		21	,00	22		23	,00	24		25	,00
		25		26		27	,00	28		29	,00	30		31	,00
		31		32		33	,00	34		35	,00	36		37	,00

$$1.800 \times 50\% + 1.800 \times 60\%$$

LAVORATORI AUTONOMI

Per i lavoratori autonomi a rigo RE19 “*Altre spese documentate*” è presente, come “di cui”, il campo 3 “*IMU*” nel quale evidenziare la quota dell'IMU deducibile pagata nel 2020.

Esempio 4



Nel 2020 il dott. Mario Rossi, dentista, ha pagato a titolo di IMU per l'immobile strumentale di sua proprietà utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'attività professionale un importo pari a € 2.000.

Nel mod. REDDITI 2021 PF a rigo RE19 va indicata la quota dell'IMU deducibile, pari a € 1.200 (2.000 x 60%).

RE19	Altre spese documentate	Irap 10%		Irap personale dipendente		IMU		
		(di cui	1	2	3	4	5	
			,00	,00	1.200	,00		

TABELLA RIEPILOGATIVA

Impresa in contabilità ordinaria	Variazione in aumento	IMU contabilizzata nel 2020 tra le “Imposte indeducibili o non pagate”		
		– ditta individuale	rigo RF16	
		– società di persone	rigo RF16	
		– società di capitali	rigo RF16	
	Variazione in diminuzione	IMU deducibile (60%) nel 2020 tra le “Altre variazioni in diminuzione”		
Soggetto		Mod. REDDITI 2021		
		Rigo	Codice	
		ditta individuale	RF55	“38”
		società di persone		
società di capitali				

Impresa in contabilità semplificata	IMU deducibile (60%) nel 2020 nel rigo riservato agli “Altri componenti negativi”			
	Soggetto	Mod. REDDITI 2021		
		Rigo	Codice	
		ditta individuale	RG22	“23”
		società di persone		

Lavoratore autonomo	IMU deducibile (60%) nel 2020 nel rigo riservato alle “Altre spese documentate”		
	– attività individuale	rigo RE19, campo 3	
	– attività in forma associata	rigo RE19, campo 3	

ILLEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELL'INDEDUCIBILITÀ DELL'IMU

Con la sentenza 4.12.2020, n. 262 la Corte Costituzionale ha **dichiarato l'illegittimità dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011** che **per il 2012 prevedeva l'indeducibilità** ai fini IRES dell'IMU relativa agli immobili strumentali.

Tale decisione **non si riflette nelle successive disposizioni** emanate dal Legislatore che prevedono la parziale deducibilità dell'IMU degli immobili in esame.

La stessa Corte, infatti, non ha ravvisato gli estremi per procedere d'ufficio con l'estensione delle citate successive disposizioni, avendo rilevato che *"il legislatore... si è gradualmente corretto... fino a giungere alla virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022"* come previsto dal citato art. 1, comma 773, Finanziaria 2020.

■