



ANNO 2014

NOTA OPERATIVA N. 1/2014

**OGGETTO: la deducibilità dell'Imu.**

### - Introduzione

La legge 147/2013 (legge di stabilità 2014), ha introdotto la parziale deducibilità dell'Imu dal reddito d'impresa e dal reddito di lavoro autonomo.

Per i soggetti passivi Irpef e Ires, il risparmio d'imposta che si associa all'agevolazione riguarda le sole imposte sui redditi, perché, ai fini Irap, l'Imposta municipale propria rimane indeducibile.

Viene altresì reintrodotta la tassazione delle seconde case sfitte, con il conseguente superamento della previgente normativa ai sensi della quale, il possesso di immobili non locati originava l'obbligo di pagamento dell'Imu e l'esenzione ai fini Irpef.

Fatta tale breve premessa, vengono di seguito descritte le modalità di applicazione della deduzione dell'Imu dal reddito d'impresa e dal reddito di lavoro autonomo, con ulteriore riguardo ai riflessi di natura contabile.

### - La deducibilità dell'Imu

Con riferimento alla deducibilità dell'Imu, l'art. 14 del D.L. 23/2011 viene sostituito dalla seguente norma : *“L'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del venti per cento. La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive”*.

Il “maxiemendamento” alla legge di stabilità, per il solo anno d'imposta 2013, ha ampliato la deduzione al 30%.

La deduzione, come espressamente previsto dal legislatore, è riconosciuta esclusivamente per i **beni immobili strumentali**.

Sono beni immobili strumentali, quelli **utilizzati durevolmente nell'esercizio d'impresa**, ovvero **nell'esercizio di arti o professioni**.

Per le **imprese**, si considerano **strumentali per natura** gli immobili che siano acquisiti nell'esercizio d'impresa e che, a prescindere dall'effettivo utilizzo, senza l'apporto di radicali trasformazioni, non siano suscettibili di destinazione diversa dall'attività produttiva. Tali risultano i beni accatastati nelle **categorie A/10, B, C, D ed E**.

Per i **lavoratori autonomi**, invece, la strumentalità dipende dall'utilizzo effettivo ed esclusivo del bene nell'esercizio dell'attività.

Es.1: Un **imprenditore commerciale** possiede un immobile **A/10** e **non lo utilizza nell'attività** svolta. l'immobile è considerato **comunque strumentale** (gode dell'agevolazione).

Es.2: Un **avvocato** possiede un immobile **A/10** e **non lo utilizza per l'attività** forense: l'immobile è considerato **non strumentale** (non gode dell'agevolazione).

Restano pertanto **esclusi dall'agevolazione in oggetto gli immobili patrimonio** (cioè quelli acquistati per investimento) e **gli immobili merce** (cioè quelli la cui produzione, scambio o la vendita costituisce oggetto dell'attività d'impresa).

| IMMOBILI CHE <u>PERMETTONO</u> LA DEDUZIONE DELL'IMU  |  |
|---|--|
| <b>SOGGETTI CHE ESERCITANO ATTIVITA' D'IMPRESA:</b><br><br>1. Immobili utilizzati nell'attività d'impresa;<br><br>2. Immobili strumentali per natura. | <b>SOGGETTI ESERCENTI ARTI O PROFESSIONI:</b><br><br>1. Immobili utilizzati nell'attività professionale; |
| IMMOBILI CHE <u>NON PERMETTONO</u> LA DEDUZIONE DELL'IMU  |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Immobili patrimonio</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Immobili merce</li> </ul>                                       |

L'importo dell'agevolazione è pari al **20% dell'Imu versata** e solo per il periodo d'imposta **2013** la deduzione è pari al **30% dell'Imu versata**.

Ai sensi dell'art. 99 del Tuir **le imposte sono deducibili nell'anno in cui viene effettuato il pagamento** (principio di cassa puro) e non nell'anno in cui l'importo diviene esigibile.

l'applicazione del principio di cassa comporta una disparità di trattamento a favore dei contribuenti che sono stati ritardatari nel versamento dell'Imu relativa al 2012, i quali ottengono uno sgravio fiscale maggiore di quello concesso ai contribuenti che si sono rivelati puntuali nel pagamento dell'imposta. E' auspicabile, pertanto, un intervento del legislatore volto ad eliminare la disparità di trattamento.

Es.1 (VERSAMENTO AVVENUTO IN RITARDO): Un avvocato versa nel 2013 l'Imu relativa al 2012, 1.000€, e l'Imu relativa al 2013, 1.000€. L'importo deducibile nel 2013 è

pari al 30% di 2.000€ = 600€. Supposta a titolo esemplificativo un'aliquota irpef del 43%, il **risparmio d'imposta è pari al 43% di 600€ = 258€**

Es.2 (VERSAMENTO AVVENUTO ENTRO I TERMINI): Un Ingegnere versa entro i termini l'Imu relativa al 2012, 1000€, e quella relativa al 2013, 1000€. L'importo deducibile nel 2013 è pari al 30% di 1.000€ = 300€. Supposta a titolo esemplificativo un'aliquota irpef del 43% il **risparmio d'imposta è pari al 43% di 300 = 129€**

La deduzione viene applicata ai **redditi prodotti nel 2013** e ai redditi prodotti negli anni d'imposta successivi, in omaggio a quanto espressamente previsto dalla legge di stabilità.

**- Deducibilità dell'Imu e aspetti contabili.**

Ai fini della deduzione in esame, i soggetti che determinano i propri redditi secondo il principio di cassa, cioè i lavoratori autonomi, non devono adottare accorgimenti di sorta.

Diverso è il caso delle imprese e delle società, **contribuenti che determinano il reddito secondo il principio di competenza**. Questi soggetti, infatti, poiché la deducibilità fiscale segue il principio di cassa, devono prestare attenzione alle possibili differenze temporanee, tra risultato fiscale e civilistico, generate da pagamenti eseguiti in periodi d'imposta non coincidenti con quello di competenza.

Risulta utile analizzare, pertanto, tre possibili ipotesi e i relativi riflessi contabili.

1. PAGAMENTO NEL 2013 DELL'IMU RELATIVA AL 2013.

Una società paga nel 2013 l'importo di 1.000 euro per Imu relativa a beni strumentali. **L'Imu versata è quella effettivamente dovuta per l'anno 2013.**

In questo caso non sussistono disallineamenti temporanei tra risultato civilistico e risultato fiscale per cui l'unica scrittura da rilevare, all'atto del versamento, è quella del costo deducibile (pari al 30% dell'imposta = 300€) e del costo indeducibile (pari all'70% dell'imposta = 700€).

|                      |   |           |     |       |
|----------------------|---|-----------|-----|-------|
|                      | A | Banca c/c |     | 1.000 |
| Imposte deducibili   |   |           | 300 |       |
| Imposte indeducibili |   |           | 700 |       |

In sede di dichiarazione dei redditi si deve applicare una **variazione in aumento**, pari al valore dell'imposta indeducibile:

- Reddito imponibile = Utile civilistico (prima delle imposte) + 700.

Il pagamento è avvenuto entro i termini: **non si deve contabilizzare alcuna imposta differita**, in quanto il disallineamento tra reddito civilistico e fiscale non è temporaneo.

Le imposte d'esercizio vengono, dunque, rilevate come di consueto:

|               |   |                  |  |     |
|---------------|---|------------------|--|-----|
| Ires corrente | A | Debiti tributari |  | Xxx |
|---------------|---|------------------|--|-----|

## 2. PAGAMENTO NEL 2013 DELL'IMU RELATIVA AL 2012.

Una società versa in ritardo, nel 2013, l'importo di 1.000€ per **Imu dovuta nell'anno precedente (2012)**.

Il **reddito imponibile dell'anno 2012**, in assenza dell'agevolazione, risultava il seguente:

- Reddito imponibile = Utile civilistico (prima delle imposte) + 1.000.

Nell'esercizio 2013, eseguito il pagamento dell'Imu 2012, si deve chiudere il debito verso l'Erario contabilizzato nel 2012. Si deve, inoltre, calcolare la base imponibile Ires, badando di applicare una **variazione in diminuzione pari all'importo deducibile** (30% dell'importo versato).

Nell'esempio, il **reddito imponibile del 2013** è, dunque, pari a:

- Reddito imponibile = Utile civilistico (prima delle imposte) - 300

Anche in questo caso **non si rilevano imposte differite**, in quanto il disallineamento tra reddito civilistico e fiscale non è temporaneo.

## 3. PAGAMENTO NELL'ANNO 2014 DELL'IMU RELATIVA AL 2013 .

Una società versa in ritardo, nel 2014, l'importo di 1.000€ per **Imu dovuta nel 2013**.

**Nel 2013** la società rileva il costo di competenza, pur in assenza del versamento. In questo caso si dovrà fare attenzione al fatto che dal 2014 la quota indeducibile dell'Imu è pari al 20% dell'imposta:

|                      |   |                        |       |
|----------------------|---|------------------------|-------|
|                      | A | Debiti tributari (IMU) | 1.000 |
| Imposte deducibili   |   | 200                    |       |
| Imposte indeducibili |   | 800                    |       |

Ai fini fiscali, il costo sarà deducibile solo nell'anno successivo e quindi, a chiusura dell'esercizio 2013, **si rilevano le imposte anticipate relative al 20% dell'Imu non ancora versata**.

le imposte anticipate sono pari al 27,5% di 200€ = 55€

|                                 |   |                    |    |
|---------------------------------|---|--------------------|----|
| Attività per imposte anticipate | A | Imposte anticipate | 55 |
|---------------------------------|---|--------------------|----|

In sede di dichiarazione dei redditi 2013, si deve applicare una **variazione in aumento**, pari all'importo dell'imposta indeducibile :

- Reddito imponibile 2013 = Utile civilistico (prima delle imposte) + 1.000.

**Nell'esercizio 2014**, anno in cui viene effettivamente versata l'imposta, si può usufruire dell'agevolazione introdotta dalla legge di stabilità del 2014. **A fine anno**, dunque, è **necessario rilevare le imposte correnti e utilizzare le imposte anticipate contabilizzate l'anno precedente**:

|                    |   |                                 |     |
|--------------------|---|---------------------------------|-----|
| Ires corrente      | A | Debiti tributari                | xxx |
| Imposte anticipate | A | Attività per imposte anticipate | 55  |

Il risultato è quello di ottenere un utile d'esercizio non influenzato dalla normativa fiscale.

In sede di dichiarazione dei redditi del 2014, infine, si deve applicare una **variazione in diminuzione** pari all'importo dell'imposta deducibile (200€):

- Reddito imponibile 2014 = Utile civilistico (prima delle imposte) - 200

## - Conclusioni

La legge di stabilità 2014 ha introdotto la **parziale deducibilità dell'Imu dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo**. La base imponibile Ires e Irpef è dunque diminuita **nella misura del 30% dell'Imu effettivamente versata nell'anno d'imposta 2013 e del 20% dell'Imu effettivamente versata dal 2014 in poi**.

L'agevolazione riguarda i **redditi prodotti dal 2013 in poi** ed è fruibile esclusivamente se l'imposta dovuta è riferita ad **immobili strumentali** all'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

**La strumentalità degli immobili**, per i lavoratori autonomi, **dipende dall'uso effettivo degli stessi e**, solo per gli imprenditori, invece, è subordinata all'**acquisizione dei beni nell'esercizio dell'impresa e alla categoria catastale dei beni**.

I contribuenti che determinano il reddito in base al principio di competenza economica, in sede di dichiarazione dei redditi, devono applicare le opportune **variazioni in aumento o in diminuzione del risultato civilistico**.

Il versamento tardivo dell'Imu, inoltre, comporta la necessità di contabilizzare correttamente **le imposte anticipate**.

Gli **iscritti all'Accademia di Ragioneria** potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

**Il Redattore**  
**Dott. Alessandro Corona**

**Il Presidente della Fondazione**  
**Prof. Paolo Moretti**