

RISOLUZIONE N. 44/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 4 luglio 2013

OGGETTO: Rapporti tra l'IMU e le imposte sui redditi - Deducibilità contributi ai consorzi obbligatori - Articolo 10, comma 1, lett. a), del TUIR

Sono pervenuti numerosi quesiti diretti a conoscere se, alla luce dell'introduzione, con decorrenza dal 1° gennaio 2012, dell'IMU che sostituisce l'IRPEF per gli immobili non locati e non affittati, il cui reddito in precedenza concorreva al reddito complessivo, i contributi versati a consorzi obbligatori per legge, la cui deducibilità è prevista dall'art. 10, comma 1, lett. a), del TUIR, possano ancora essere portati in deduzione dal reddito complessivo del contribuente.

L'articolo 10, comma 1, lett. a), del TUIR prevede che *"Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente: a) i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati"*.

Gli effetti sulle imposte sui redditi derivanti dall'introduzione dell'IMU, in particolare per quanto concerne l'effetto di sostituzione disposto dall'art. 8 del d.lgs. n. 23 del 2011, sono stati trattati con Circolare n. 5/E del 2013 a cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti. Per quanto di interesse in questa sede, in detta Circolare n. 5/E del 2013 è stato affermato che, sebbene l'IMU non abbia natura di imposta sul reddito, l'effetto di sostituzione dell'IRPEF si concretizza nell'ambito del TUIR mediante l'esclusione, dalla base imponibile dell'IRPEF, del reddito fondiario prodotto dagli immobili non affittati o non locati, soggetti alla sola IMU.

Nei casi rappresentati, la non concorrenza al reddito complessivo non deriva direttamente da norme "interne" all'IRPEF che rendono l'immobile non produttivo di reddito, ma da una norma "esterna" che ha decorrenza dal 2012, introduttiva dell'effetto di sostituzione sopra richiamato.

Infatti, sotto il profilo sostanziale, l'immobile non locato o non affittato è comunque produttivo di reddito e la non concorrenza al reddito complessivo IRPEF deriva dall'assoggettamento obbligatorio dell'immobile all'IMU, sostitutiva dell'IRPEF, la cui base imponibile:

- deriva dalla rendita catastale, analogamente al reddito fondiario;
- non dà rilevanza (nella forma di deduzioni, detrazioni, o aliquote agevolate) al contributo obbligatorio.

Inoltre, l'IMU non è deducibile dall'IRPEF e, quindi, non è ipotizzabile una deduzione "indiretta" del contributo al consorzio obbligatorio per legge.

Ciò considerato, si ritiene che la deducibilità dei contributi obbligatori dal reddito complessivo sia possibile nei casi in cui, in assenza dell'IMU, i redditi degli immobili su cui gravano i contributi stessi avrebbero concorso al reddito complessivo e sempreché il contributo obbligatorio non sia stato già considerato nella determinazione della rendita catastale.

A diverse conclusioni, invece, si perviene nell'ipotesi in cui la non concorrenza al reddito complessivo derivi dall'assoggettamento del reddito

derivante dall'immobile locato al regime della cedolare secca, di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011.

Infatti, per effetto del comma 1 del citato art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011, il regime della cedolare secca, pur essendo sostitutivo dell'IRPEF, è comunque un regime di tassazione non obbligatorio, bensì meramente opzionale, e consente, quindi, al contribuente di comparare la convenienza del regime sostitutivo in parola rispetto a quello ordinario, che permette di fruire della citata deduzione.

Conseguentemente, l'opzione per il regime della cedolare secca preclude la fruizione della deduzione in commento, prevista dall'art. 10, comma 1, lett. a), del TUIR.

Non rileva in senso contrario la previsione di cui all'art. 3, comma 7, del citato d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui si deve tenere conto del reddito assoggettato a cedolare secca al fine di verificare la spettanza di benefici fiscali o assistenziali, poiché tale disposizione è diretta ad evitare che dall'assoggettamento del reddito alla cedolare secca in luogo del concorso alla formazione del reddito complessivo, derivino indebiti vantaggi per i contribuenti in termini di condizione di familiare fiscalmente a carico, detrazioni per carichi di famiglia, altre detrazioni d'imposta rapportate al reddito previste dall'articolo 13 del TUIR, detrazioni per canoni di locazioni di cui all'articolo 16 del TUIR (cfr. Circolare n. 26/E del 2011).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE