

**ANBI**  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE **ANBI** BONIFICHE, IRRIGAZIONI  
E MIGLIORAMENTI FONDIARI

*Membro dell'European Union of Water Management Associations*

**CIRCOLARE N.12**

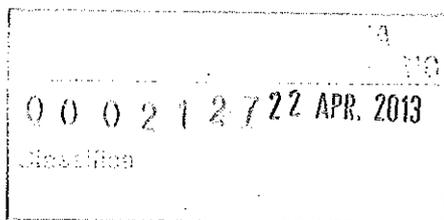
Prot. n.712 CB/ev

Roma, 22 aprile 2013

**E-mail**

A TUTTI GLI ASSOCIATI  
ALLE UNIONI REGIONALI  
AI Sigg. COMPONENTI IL CONSIGLIO  
E IL COLLEGIO DEI REVISORI DEI  
CONTI

LORO SEDI



**OGGETTO:** Deducibilità dal reddito complessivo ai fini IRPEF dei contributi imposti dai Consorzi di bonifica e di miglioramento fondiario. Chiarimenti.

La scrivente Associazione ha ricevuto in questi giorni numerose richieste di chiarimenti da parte di Consorzi associati in merito alla deducibilità dei contributi di bonifica e di miglioramento fondiario dal reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF, prevista, come è noto, dall'art. 10, comma 1, lett. a), del Testo Unico delle imposte sui redditi.

In particolare è stato segnalato che alcuni CAF, nel fornire ai consorziati assistenza alla compilazione del Modello 730 e dell'Unico 2013, hanno rilevato che i contributi di bonifica e di miglioramento fondiario non sono più deducibili dal reddito complessivo ai fini IRPEF.

I CAF hanno precisato che l'IMU ha sostituito l'IRPEF e le relative addizionali per la componente immobiliare, con la conseguenza che dai redditi degli immobili soggetti ad IMU, in quanto non concorrono più alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF, non è più possibile dedurre i contributi di bonifica.

La notizia è stata diffusa anche da alcuni quotidiani nazionali e locali e, in particolare, da "Italia Oggi" in un articolo pubblicato il 27/03/2013 intitolato "Contributi ai consorzi di bonifica. Sforbiciata alle deduzioni IRPEF".

Trattandosi di una questione che interessa direttamente tutti i Consorzi associati, si ritiene di dover chiarire quanto segue.

L'ANBI, nella recente circolare n. 4/2013, ha reso noto agli Associati che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18000/2012, ha confermato il proprio orientamento giurisprudenziale, ormai consolidato, riconoscendo la deducibilità dei contributi di bonifica e di miglioramento fondiario, in quanto compresi nelle c.d. deduzioni fuori tariffa, dal reddito dominicale e, quindi, dal reddito complessivo ai fini IRPEF (in tal senso, più di recente, si segnala Cass. nn. 6271, 6272, 6273, 6274, 6275, 6276 e 6277 del 13/3/2013).

Si deve, però, porre in evidenza che l'imposta municipale propria (IMU), entrata in vigore dal 1° gennaio 2012 (v. circolare ANBI n. 15/2012), ha sostituito l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali dovute in relazione ai redditi fondiari concernenti gli immobili (terreni e fabbricati) non affittati o non locati, purché soggetti ad IMU (v. art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 23/2011) escludendo, conseguentemente, la possibilità di dedurre dal reddito complessivo IRPEF i contributi di bonifica e di miglioramento fondiario imposti sui suddetti immobili (terreni non affittati e fabbricati non locati soggetti ad IMU), attesa la mancanza di reddito imponibile cui applicare la riduzione.

In altre parole, per effetto dell'art. 8, comma 1, sopra citato, i redditi dominicali dei terreni non affittati e le rendite catastali dei fabbricati non locati soggetti ad IMU, non concorreranno più alla formazione della base imponibile dell'IRPEF, non rileveranno quindi ai fini della determinazione delle deduzioni e delle detrazioni fiscali rapportate al reddito complessivo IRPEF e neppure per valutare la spettanza di benefici extra tributari, a meno che le specifiche disposizioni di legge non li dichiarino comunque rilevanti.

Nelle Istruzioni per la compilazione del Modello 730/2013, redditi 2012 (paragrafo II, punto n. 2, pagina 7 e pagine 14 e 16), tra le principali novità contenute nella dichiarazione dei redditi, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che:

- "non sono dovute l'IRPEF e le relative addizionali, perché sostituite dall'IMU, sul reddito dominicale dei terreni non affittati, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle imposte sui redditi;
- non sono dovute l'IRPEF e le relative addizionali, perché sostituite dall'IMU, sul reddito dei fabbricati non locati, compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito;
- chi presta l'assistenza fiscale esporrà nel prospetto di liquidazione (sezione Altri dati) l'ammontare dei redditi fondiari non imponibili, in quanto già assoggettati ad IMU ...;
- per gli immobili esenti dall'IMU, anche se non locati o non affittati, continuano ad applicarsi, se dovute, l'IRPEF e le relative addizionali. La presenza di una causa di esenzione dall'IMU va evidenziata nel quadro dei terreni (colonna 9) e nel quadro dei fabbricati (colonna 12; ...".

L'Agenzia delle Entrate, nella recente circolare n. 5/E dell'11/3/2013, ha fornito alcuni chiarimenti sugli effetti sostitutivi prodotti dall'IMU sulla base imponibile IRPEF individuando, in particolare, i redditi sostituiti e non sostituiti dall'IMU.

In linea generale l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che l'effetto sostitutivo dell'IRPEF e delle relative addizionali "si applica sui redditi fondiari rivenienti dai terreni, per la componente dominicale, e dai fabbricati, non affittati e non locati".

Dall'esame delle disposizioni che disciplinano l'IMU e delle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E/2013 e n. 3/DF/2012 si può rilevare che rientrano nell'ipotesi di "immobili non locati" per i quali si verifica la sostituzione dell'IMU rispetto all'IRPEF e alle relative addizionali:

- quelli tenuti a disposizione del contribuente (quali, per es., le seconde case);
- quelli concessi in comodato gratuito;
- quelli destinati ad uso promiscuo del professionista,

I redditi prodotti dai suddetti immobili, quindi, non sono più soggetti ad IRPEF e alle relative addizionali regionali e comunali, sempre che non siano esenti dall'IMU. Poiché, come si è detto in precedenza, tali redditi non concorrono più a formare il reddito complessivo dell'IRPEF, ne consegue che sugli immobili in esame (terreni non affittati e fabbricati non locati soggetti ad IMU) non sono più applicabili, a partire dall'1/1/2012, le deduzioni dal reddito complessivo IRPEF indicate nell'art. 10 del TUIR e, in particolare, la deduzione dei contributi imposti dai Consorzi di bonifica e di miglioramento fondiario (lett. a)).

L'art. 9, comma 9, del D.Lgs. n. 23/2011 indica, invece, alcuni redditi immobiliari per i quali non si verifica l'effetto sostitutivo dell'IMU e che continuano, pertanto, ad essere assoggettati ad IRPEF e alle relative addizionali.

Tra tali redditi si segnalano i redditi agrari di cui all'art. 32 del TUIR.

Si ricorda che il reddito dei terreni si distingue in dominicale ed agrario e che al proprietario del terreno compete sia l'uno che l'altro, qualora vi svolga direttamente l'attività agricola, altrimenti, se quest'ultima è esercitata da altra persona, il reddito dominicale (sul quale incidono i contributi di bonifica) compete comunque al proprietario mentre quello agrario spetta a chi esercita l'attività agricola. Se il terreno non è coltivato non produce, ovviamente, reddito agrario.

Pertanto, come si evince anche dalla lettura delle Istruzioni per la compilazione del Modello 730/2013 e dell'Unico 2013:

- per i terreni non affittati, l'IMU sostituisce l'IRPEF e le addizionali sul reddito dominicale, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte sui redditi. In questo caso l'IRPEF è dovuta per il solo reddito agrario e non sono deducibili i contributi di bonifica che, di regola, ineriscono al solo reddito dominicale;
- per i terreni affittati, invece, risultano dovute sia l'IMU che l'IRPEF e, pertanto, in questo caso i contributi di bonifica continuano ad essere deducibili dal reddito complessivo IRPEF.

Si fa presente, però, che ai sensi dell'art. 27, comma 2, del TUIR, non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che costituiscono

pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito di impresa di cui alla lettera c) del comma 2 dell'art. 55 del medesimo TUIR (reddito dei terreni, per la parte derivante all'esercizio di attività agricole, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa).

Anche per tali terreni, quindi, in quanto non produttivi di reddito dominicale sul quale incidono i contributi di bonifica, questi ultimi oneri non sono deducibili.

L'ultimo periodo del comma 9 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 precisa che: "Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria".

L'Agenzia delle Entrate, nelle circolare n. 3/DF/2012, prima, e ora nella circolare n. 5/E/2013, ha chiarito che la locuzione "ove dovute" è volta a ribadire che, nel momento in cui si verifica una esenzione ai fini IMU, devono comunque continuare ad applicarsi le regole ordinarie proprie che disciplinano l'IRPEF e le relative addizionali, con conseguente applicazione delle deduzioni e detrazioni. E' questo, ad esempio, il caso anche dei terreni agricoli situati in zone montane e di collina.

Nella circolare ANBI n. 15/2012 è stato, infatti, precisato che "I terreni agricoli situati in zone montane e di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge n. 984/1977 sono esenti dall'IMU in quanto tale esenzione, già prevista in materia di ICI dall'art. 7, lett. h), del D.Lgs. n. 504/1992, è stata confermata anche per l'IMU dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011" (pag. 6).

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 5/E/2013, ha opportunamente ribadito, fugando ogni dubbio al riguardo, che la suddetta esenzione è applicabile, in via interpretativa, anche ai terreni incolti siti nelle zone montane o collinari.

In questi casi, quindi, i contributi di bonifica imposti su tali terreni situato in zone montane o collinari, in quanto esenti dall'IMU, sono deducibili dal reddito complessivo IRPEF.

Tale esenzione, come è stato chiarito nella circolare ANBI n. 15/2012, riguarda esclusivamente i terreni agricoli e, quindi, non i fabbricati rurali, sia ad uso abitativo che strumentali all'esercizio delle attività agricole indicate nell'art. 2135 c.c., che sono comunque soggetti ad IMU, anche se situati in zone montane o collinari.

L'Agenzia delle Entrate ha anche precisato che i fabbricati rurali strumentali all'esercizio di attività agricole ubicati nelle zone montane o collinari non sono assoggettati ad IRPEF e alle relative addizionali.

Ma a prescindere dal trattamento ai fini IMU ed IRPEF, si deve ricordare, per quel che qui interessa, che nella circolare ANBI n. 21/2012 è stato chiarito che i fabbricati rurali, ad uso abitativo e strumentali, non sono comunque assoggettabili autonomamente ai contributi di bonifica, purché conservino il requisito della ruralità, e, pertanto, è evidente che per tali fabbricati non si pone il problema della deducibilità dei contributi di bonifica.

Infine, la circolare n. 5/E/2013 ha chiarito che nel caso in cui l'immobile sia locato solo per una parte del periodo di imposta, una rigorosa applicazione del principio di sostituzione di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 rende necessaria l'esatta suddivisione del periodo di imposta tra la parte in cui i fabbricati sono locati e la parte in cui non lo sono. In questo caso l'IMU sostituisce l'IRPEF e le addizionali dovute in relazione al reddito fondiario riguardante la sola parte del periodo di imposta in cui l'immobile non è locato, mentre per la restante parte del periodo di imposta il reddito fondiario relativo all'immobile locato è soggetto ad IRPEF ed addizionali, con applicazione delle detrazioni e deduzioni e, quindi, anche della deduzione dei contributi di bonifica e di miglioramento fondiario del reddito complessivo IRPEF.

In conclusione, quindi, si può affermare, in linea generale, che a seguito dell'entrata in vigore dell'IMU - che ha sostituito l'IRPEF e le addizionali regionali e comunali in relazione ai redditi fondiari concernenti terreni non affittati e fabbricati non locati, purché soggetti ad IMU- i contributi di bonifica e di miglioramento fondiario potranno essere dedotti dal reddito complessivo IRPEF solo se si riferiscono a terreni affittati e a fabbricati (non rurali) dati in locazione soggetti ad IMU e, comunque, ad immobili, anche se non affittati o non locati, esenti dall'IMU, per i quali sono dovute l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali.

In questa situazione appare necessario che i Consorzi chiariscano, nei propri atti impositivi (avvisi e cartelle di pagamento), che i contributi di bonifica e di miglioramento fondiario sono deducibili dal reddito complessivo imponibile IRPEF solo se riferiti a terreni affittati e a fabbricati locati soggetti ad IMU e, comunque, ad immobili esenti dall'IMU per i quali sono dovuti l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali.

Distinti saluti.

IL DIRETTORE GENERALE  
(Avv. Anna Maria Martuccelli)  
F.to