

Oggetto: UNICO 2013 - L'EFFETTO "SOSTITUTIVO" DELL'IMU AI FINI DELLA TASSAZIONE IRPEF

L'art.8, co.1, del D.Lgs. n.23/11 contiene una prima disposizione di principio nei rapporti tra l'Imu e le imposte sui redditi, stabilendo che l'Imu *"sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati ..."*.

Pertanto, a partire dal periodo d'imposta 2012, l'Imu **sostituisce** non solo l'imposta comunale sugli immobili (Ici), ma anche, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) e le relative addizionali regionali e comunali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti i beni non locati.

In pratica, nei casi in cui si realizza questo effetto "sostitutivo", il contribuente che paga Imu su determinati terreni e fabbricati, non deve ulteriormente pagare Irpef sui redditi fondiari derivanti dai medesimi.

Nonostante, però, tali redditi fondiari siano esclusi dalla base imponibile Irpef e quindi non concorrano alla determinazione del reddito complessivo, delle deduzioni e delle detrazioni ad esso rapportate, va precisato che:

- ➔ in caso di obbligo di presentazione del modello 730/2013 o Unico Persone fisiche 2013, il contribuente, nei quadri dei redditi dei terreni e dei fabbricati, è tenuto a indicare comunque i dati relativi a tutti i terreni e fabbricati posseduti, compresi quelli i cui redditi sono sostituiti dall'Imu;
- ➔ il contribuente che possiede solo redditi sostituiti dall'Imu non è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre se possiede anche altri redditi è invitato a verificare nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione 730 e Unico PF se la propria particolare situazione rientra tra i casi di esonero.

Con la **circolare n.5/E dell'11 marzo 2013** l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sull'argomento, che di seguito si riportano.

Redditi per i quali si produce l'effetto sostitutivo

Come detto in premessa, le disposizioni che regolano l'Imu prevedono l'effetto sostitutivo, per la componente immobiliare, dell'Irpef e delle relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati.

La nozione di *"beni non locati"* ricomprende sia i fabbricati sia i terreni; per cui, detti immobili rientrano nell'oggetto dell'Imu non solo nel caso in cui non risultino locati, ma anche in quello in cui non siano affittati.

L'effetto sostitutivo, quindi, a esempio, si produce sui redditi fondiari derivanti:

- ⇒ dai terreni non affittati, per la componente dominicale;
- ⇒ dai fabbricati non locati; rientrano in tale ipotesi, oltre a quelli adibiti ad abitazione principale, anche quelli:
 - ▶ tenuti a disposizione,
 - ▶ concessi in comodato gratuito e
 - ▶ destinati a uso promiscuo del professionista;
- ⇒ dagli immobili inagibili: nonostante l'Imu sia dovuta in misura ridotta, in quanto la base imponibile è pari al 50%, l'immobile non può comunque essere considerato "esente" da Imu e, quindi, opera l'effetto di sostituzione dell'Irpef.

Redditi in relazione ai quali non si produce l'effetto di sostituzione

Le disposizioni che regolano l'Imu elencano (si deve intendere a titolo non esaustivo) espressamente i redditi in relazione ai quali non si produce l'effetto di sostituzione e che, quindi, pur pagando Imu, continuano a essere assoggettati a Irpef. Si tratta di:

- ⇒ reddito agrario di cui all'art.32 del Tuir;
- ⇒ redditi di fabbricati relativi a beni locati (diversi da quelli cui si applica la cedolare secca);
- ⇒ redditi derivanti da immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art.43 del Tuir;
- ⇒ redditi degli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'Ires;
- ⇒ redditi derivanti da terreni dati in affitto per usi non agricoli, in quanto i terreni non si considerano produttivi di reddito dominicale ma redditi diversi (art.27, co.2 del Tuir);
- ⇒ indennità di occupazione, considerate anch'esse redditi diversi (art.35, co.6, DPR n.327/01).

Immobili esenti da Imu

L'art.9, co.9 del D.Lgs. n.23/11 (modificato dal D.L. n.16/12) specifica che "Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria".

Richiamando le precisazioni fornite con la circolare n.3/DF/12, la recente C.M. n.5/E/13 chiarisce tuttavia che:

- ⇒ sono assoggettati ad Irpef, in quanto esenti da Imu, i "terreni incolti" siti in aree montane e di collina;
- ⇒ non sono assoggettati ad Irpef, nonostante siano esenti da Imu, i fabbricati rurali a uso strumentale di cui all'art.9, co.3-bis, D.L. n.557/93, ubicati nei Comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istat.

Il caso degli immobili parzialmente locati

In caso di immobile locato per una parte del periodo di imposta:

- ➔ l'Imu sostituisce l'Irpef e le addizionali dovute in relazione al reddito fondiario relativo alla sola parte del periodo di imposta in cui l'immobile non è locato, mentre
- ➔ per la restante parte il reddito fondiario derivante dall'immobile locato, è soggetto a Irpef e addizionali calcolate con le regole ordinarie.

Nel particolare caso della locazione di parte dell'abitazione principale è stato chiarito che:

- ➔ si deve applicare la sola Imu se l'importo della rendita catastale rivalutata del 5% risulta maggiore del canone annuo di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca);
- ➔ sono dovute sia l'Imu che l'Irpef o la cedolare secca nel caso in cui l'importo del canone di locazione (abbattuto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di esercizio dell'opzione per la cedolare secca) sia di ammontare superiore alla rendita catastale rivalutata del 5%.

Se la locazione di parte dell'abitazione principale avviene solo per una frazione del periodo di imposta, quanto sopra precisato in termini di confronto tra rendita rivalutata e canone di locazione si applica limitatamente alla parte del periodo di imposta in cui sussiste il rapporto di locazione. In questa situazione per la parte del periodo di imposta in cui l'immobile è abitazione principale, il relativo reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo e pertanto la deduzione per abitazione principale non si applica.

Immobili posseduti da società semplici

Pur non essendo le società semplici soggetti passivi Irpef, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'effetto di sostituzione debba essere applicato in capo ai soci persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime di impresa, per la quota del reddito di partecipazione riferibile a redditi fondiari in relazione ai quali operi l'effetto di sostituzione.

In tale caso:

- ➔ dal prospetto di ripartizione del reddito trasmesso dalla società semplice ai soci persone fisiche deve risultare la quota del reddito di partecipazione del socio corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati per i quali opera l'effetto di sostituzione (l'effetto non si produce per i soci che operano in regime d'impresa, i quali pertanto dovranno assoggettare ad Irpef la quota di reddito di partecipazione corrispondente al reddito dominicale degli immobili non locati o affittati).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.