

Risoluzione del 11/06/2009 n. 153 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza di interpello - assegni corrisposti al coniuge in conseguenza di separazione legale - art. 10, comma 1, lett. c) del Tuir

Sintesi:

Sintesi: L'assegno corrisposto al coniuge, qualificato dal provvedimento dell'autorità giudiziaria nella forma dell'una tantum, non è deducibile dal reddito ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir, neanche se il relativo pagamento avviene in maniera rateizzata, quando il pagamento della stessa escluda la possibilità di proporre "successiva domanda di contenuto economico".

Testo:

Con l'istanza di interpello in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente di essersi separato dalla moglie nel 1998 e di corrispondere alla stessa un assegno di mantenimento mensile di ... euro, come previsto dal provvedimento provvisorio dell'autorità giudiziaria.

In relazione ai versamenti periodici dell'assegno di mantenimento, l'istante ha sempre beneficiato della deduzione dal reddito complessivo ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir.

Il contenzioso consensuale per il divorzio, iniziato nel 2007, potrebbe concludersi con una sentenza che preveda in capo all'istante l'obbligo di versare al coniuge un assegno mensile, o collegato ad altra cadenza periodica, per un periodo di tempo definito (es: 5.000 euro per ventiquattro mesi).

L'istante chiede di sapere se anche tali assegni possano essere dedotti dal reddito complessivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con circolare 12 giugno 2002, n. 50, punto n. 3.1, l'amministrazione finanziaria ha precisato che la deduzione dal reddito complessivo prevista per gli assegni periodici corrisposti al coniuge, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, non spetta nell'ipotesi in cui il versamento sia effettuato in unica soluzione.

Sulla base di quanto riportato sopra, sembrerebbe quindi che solo le somme corrisposte al coniuge in unica soluzione non possano essere dedotte dal reddito complessivo.

Cio' considerato, l'istante ritiene che, qualora la sentenza di divorzio preveda a suo carico l'obbligo di versare al coniuge, entro un determinato arco temporale, degli assegni con cadenza periodica, tali assegni possano essere dedotti dal reddito complessivo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 5, comma 6, della legge 1 dicembre 1970, n. 898, recante la disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio, così come modificata dalla legge 6 marzo 1987, n. 74, prevede che "con la sentenza che pronuncia lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio, il tribunale, tenuto conto delle condizioni dei coniugi, delle ragioni della decisione, del contributo personale ed economico dato da ciascuno alla conduzione familiare ed alla formazione del patrimonio di ciascuno o di quello comune, del reddito di entrambi, e valutati tutti i suddetti elementi anche in rapporto alla durata del matrimonio, dispone l'obbligo per un coniuge di somministrare periodicamente a favore dell'altro un assegno quando quest'ultimo non ha mezzi adeguati o comunque non può procurarseli per ragioni oggettive".

Il medesimo articolo, al successivo comma 8, prevede che "su accordo delle parti la corresponsione dell'assegno può avvenire in unica soluzione ove questa sia ritenuta equa dal tribunale. In tal caso non può essere proposta alcuna successiva domanda di contenuto economico".

La possibilità di disciplinare gli interessi economico-patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio nell'una o nell'altra forma ha riflessi sul piano fiscale in quanto in ragione della forma di regolamentazione prescelta l'assegno assume natura reddituale e, conseguentemente, diventa fiscalmente rilevante l'onere sopportato dal coniuge che lo eroga.

In particolare, il TUIR disciplina solo gli assegni corrisposti al coniuge con carattere periodico.

L'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir prevede, infatti, che sono deducibili dal reddito complessivo, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarli, "gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria".

Specularmente, detti assegni periodici costituiscono per il coniuge che ne beneficia redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e "si presumono percepiti, salvo propria contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli" (artt. 50, comma 1, lett. i) e 52, comma 1, lett. c), del Tuir).

Ai fini della deducibilità e della imponibilità delle somme in questione è richiesto dunque che la misura e la periodicità di corresponsione delle stesse risultino dal provvedimento dell'autorità giudiziaria.

Il legislatore, nell'assimilare gli assegni in questione ai redditi di lavoro dipendente ha tenuto conto del fatto che gli stessi sono corrisposti con cadenza periodica e, come tali, assimilabili al pagamento di una retribuzione stabilita a tempo e potenzialmente vitalizia. Ciò pur in assenza di un collegamento con una prestazione lavorativa.

Non hanno natura reddituale, invece, gli assegni corrisposti in unica soluzione, i quali rappresentano sostanzialmente una transazione in ordine alle pregresse posizioni patrimoniali dei coniugi.

Per detti assegni, non è prevista alcuna tassazione in capo al beneficiario, né alcuna deduzione per il soggetto che li corrisponde.

La questione del diverso regime fiscale applicabile agli assegni corrisposti al coniuge, a seconda che abbiano carattere periodico o di una tantum, è stata più volte sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale.

La Corte Costituzionale, con ordinanza 6 dicembre 2001, n. 383 e da ultimo con ordinanza 29 marzo 2007, n. 113, ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 del Tuir nella parte in cui non prevede la deducibilità dal reddito complessivo, ai fini dell'Irpef, dell'assegno corrisposto al coniuge in unica soluzione, questione alla quale risulta connessa la tassazione dell'assegno in capo al percipiente.

In particolare, la Corte Costituzionale, nell'ordinanza del 2001, ha affermato che le "due forme di adempimento, cioè quella periodica e quella una tantum, le quali pur avendo entrambe la funzione di regolare i rapporti patrimoniali derivanti dallo scioglimento o dalla cessazione del vincolo matrimoniale, appaiono sotto vari profili diverse, e tali sono state considerate dal legislatore nella disciplina dettata in materia".

Più precisamente, la Corte Costituzionale ha posto in evidenza come, "l'importo da corrispondere in forma periodica viene stabilito in base alla situazione esistente al momento della pronuncia, con la conseguente possibilità di una ... revisione, in aumento o in diminuzione; mentre al contrario quanto versato una tantum, che non corrisponde necessariamente alla capitalizzazione dell'assegno periodico, viene concordato liberamente dai coniugi nel suo ammontare e definisce una volta per tutte i loro rapporti per mezzo di una attribuzione patrimoniale, producendo l'effetto di rendere non più rivedibili le condizioni pattuite, le quali restano così fissate definitivamente".

In ragione di quanto esposto sopra, la Corte ha rilevato come la scelta del legislatore di prevedere una diversa regolamentazione tributaria per l'assegno periodico rispetto a quella riservata all'erogazione una tantum non debba considerarsi irragionevole.

Ciò in quanto la diversa disciplina prevista per l'erogazione in unica soluzione è diretta ad escludere la possibilità che anche trasferimenti squisitamente patrimoniali siano dedotti dal reddito complessivo.

Anche la Corte di Cassazione si è espressa in maniera conforme, con sentenza 6 novembre 2006, n. 23659.

La particolare connotazione giuridica che caratterizza la liquidazione una tantum dell'ammontare stabilito per il mantenimento del coniuge, rilevata dalla Corte Costituzionale per dichiarare immune dal vizio di irragionevolezza la scelta del legislatore tributario, si deve ritenere che permanga anche nell'ipotesi in cui sia prevista la corresponsione di un importo complessivo, il cui versamento sia frazionato in un numero definito di rate qualora la corresponsione del predetto importo escluda la possibilità di presentare una "successiva domanda di contenuto economico".

In tal caso, invero, la possibilità di rateizzare il pagamento costituisce, infatti, solo una diversa modalità di liquidazione dell'importo pattuito tra le parti, il quale mantiene comunque la caratteristica di dare risoluzione definitiva ad ogni rapporto tra i coniugi

e non va quindi confuso con la corresponsione periodica dell'assegno, il cui importo e' invece rivedibile nel tempo.

Ne consegue che, nel caso in esame, qualora ricorra la predetta condizione, il coniuge erogante non potra' beneficiare della deduzione dal reddito imponibile di cui all'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

[Documento in formato pdf](#)



Roma, 11 giugno 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello – assegni corrisposti al coniuge in conseguenza di separazione legale – art. 10, comma 1, lett. c) del Tuir.

Con l'istanza di interpello in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente di essersi separato dalla moglie nel 1998 e di corrispondere alla stessa un assegno di mantenimento mensile di ... euro, come previsto dal provvedimento provvisorio dell'autorità giudiziaria.

In relazione ai versamenti periodici dell'assegno di mantenimento, l'istante ha sempre beneficiato della deduzione dal reddito complessivo ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir.

Il contenzioso consensuale per il divorzio, iniziato nel 2007, potrebbe concludersi con una sentenza che preveda in capo all'istante l'obbligo di versare al coniuge un assegno mensile, o collegato ad altra cadenza periodica, per un periodo di tempo definito (es: 5.000 euro per ventiquattro mesi).

L'istante chiede di sapere se anche tali assegni possano essere dedotti dal reddito complessivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con circolare 12 giugno 2002, n. 50, punto n. 3.1, l'amministrazione finanziaria ha precisato che la deduzione dal reddito complessivo prevista per gli assegni periodici corrisposti al coniuge, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, non spetta nell'ipotesi in cui il versamento sia effettuato in unica soluzione.

Sulla base di quanto riportato sopra, sembrerebbe quindi che solo le somme corrisposte al coniuge in unica soluzione non possano essere dedotte dal reddito complessivo.

Ciò considerato, l'istante ritiene che, qualora la sentenza di divorzio preveda a suo carico l'obbligo di versare al coniuge, entro un determinato arco temporale, degli assegni con cadenza periodica, tali assegni possano essere dedotti dal reddito complessivo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 5, comma 6, della legge 1 dicembre 1970, n. 898, recante la disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio, così come modificata dalla legge 6 marzo 1987, n. 74, prevede che *“con la sentenza che pronuncia lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio, il tribunale, tenuto conto delle condizioni dei coniugi, delle ragioni della decisione, del contributo personale ed economico dato da ciascuno alla conduzione familiare ed alla formazione del patrimonio di ciascuno o di quello comune, del reddito di entrambi, e valutati tutti i suddetti elementi anche in rapporto alla durata del matrimonio, dispone l'obbligo per un coniuge di somministrare periodicamente a favore dell'altro un assegno quando quest'ultimo non ha mezzi adeguati o comunque non può procurarseli per ragioni oggettive”*.

Il medesimo articolo, al successivo comma 8, prevede che *“su accordo delle parti la corresponsione dell'assegno può avvenire in unica soluzione ove*

questa sia ritenuta equa dal tribunale. In tal caso non può essere proposta alcuna successiva domanda di contenuto economico”.

La possibilità di disciplinare gli interessi economico-patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio nell’una o nell’altra forma ha riflessi sul piano fiscale in quanto in ragione della forma di regolamentazione prescelta l’assegno assume natura reddituale e, conseguentemente, diventa fiscalmente rilevante l’onere sopportato dal coniuge che lo eroga.

In particolare, il TUIR disciplina solo gli assegni corrisposti al coniuge con carattere periodico.

L’art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir prevede, infatti, che sono deducibili dal reddito complessivo, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, *“gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell’autorità giudiziaria”.*

Specularmente, detti assegni periodici costituiscono per il coniuge che ne beneficia redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e *“si presumono percepiti, salvo propria contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli”* (artt. 50, comma 1, lett. i) e 52, comma 1, lett. c), del Tuir).

Ai fini della deducibilità e della imponibilità delle somme in questione è richiesto dunque che la misura e la periodicità di corresponsione delle stesse risultino dal provvedimento dell’autorità giudiziaria.

Il legislatore, nell’assimilare gli assegni in questione ai redditi di lavoro dipendente ha tenuto conto del fatto che gli stessi sono corrisposti con cadenza periodica e, come tali, assimilabili al pagamento di una retribuzione stabilita a tempo e potenzialmente vitalizia. Ciò pur in assenza di un collegamento con una prestazione lavorativa.

Non hanno natura reddituale, invece, gli assegni corrisposti in unica soluzione, i quali rappresentano sostanzialmente una transazione in ordine alle pregresse posizioni patrimoniali dei coniugi.

Per detti assegni, non é prevista alcuna tassazione in capo al beneficiario, né alcuna deduzione per il soggetto che li corrisponde.

La questione del diverso regime fiscale applicabile agli assegni corrisposti al coniuge, a seconda che abbiano carattere periodico o di *una tantum*, è stata più volte sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale.

La Corte Costituzionale, con ordinanza 6 dicembre 2001, n. 383 e da ultimo con ordinanza 29 marzo 2007, n. 113, ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 del Tuir nella parte in cui non prevede la deducibilità dal reddito complessivo, ai fini dell'Irpef, dell'assegno corrisposto al coniuge in unica soluzione, questione alla quale risulta connessa la tassazione dell'assegno in capo al percipiente.

In particolare, la Corte Costituzionale, nell'ordinanza del 2001, ha affermato che le *“due forme di adempimento, cioè quella periodica e quella una tantum, le quali pur avendo entrambe la funzione di regolare i rapporti patrimoniali derivanti dallo scioglimento o dalla cessazione del vincolo matrimoniale, appaiono sotto vari profili diverse, e tali sono state considerate dal legislatore nella disciplina dettata in materia”*.

Più precisamente, la Corte Costituzionale ha posto in evidenza come, *“l'importo da corrispondere in forma periodica viene stabilito in base alla situazione esistente al momento della pronuncia, con la conseguente possibilità di una ... revisione, in aumento o in diminuzione; mentre al contrario quanto versato una tantum, che non corrisponde necessariamente alla capitalizzazione dell'assegno periodico, viene concordato liberamente dai coniugi nel suo ammontare e definisce una volta per tutte i loro rapporti per mezzo di una attribuzione patrimoniale, producendo l'effetto di rendere non più rivedibili le condizioni pattuite, le quali restano così fissate definitivamente”*.

In ragione di quanto esposto sopra, la Corte ha rilevato come la scelta del legislatore di prevedere una diversa regolamentazione tributaria per l'assegno periodico rispetto a quella riservata all'erogazione *una tantum* non debba considerarsi irragionevole.

Ciò in quanto la diversa disciplina prevista per l'erogazione in unica soluzione è diretta ad escludere la possibilità che anche trasferimenti squisitamente patrimoniali siano dedotti dal reddito complessivo.

Anche la Corte di Cassazione si è espressa in maniera conforme, con sentenza 6 novembre 2006, n. 23659.

La particolare connotazione giuridica che caratterizza la liquidazione *una tantum* dell'ammontare stabilito per il mantenimento del coniuge, rilevata dalla Corte Costituzionale per dichiarare immune dal vizio di irragionevolezza la scelta del legislatore tributario, si deve ritenere che permanga anche nell'ipotesi in cui sia prevista la corresponsione di un importo complessivo, il cui versamento sia frazionato in un numero definito di rate qualora la corresponsione del predetto importo escluda la possibilità di presentare una "successiva domanda di contenuto economico".

In tal caso, invero, la possibilità di rateizzare il pagamento costituisce, infatti, solo una diversa modalità di liquidazione dell'importo pattuito tra le parti, il quale mantiene comunque la caratteristica di dare risoluzione definitiva ad ogni rapporto tra i coniugi e non va quindi confuso con la corresponsione periodica dell'assegno, il cui importo è invece rivedibile nel tempo.

Ne consegue che, nel caso in esame, qualora ricorra la predetta condizione, il coniuge erogante non potrà beneficiare della deduzione dal reddito imponibile di cui all'art. 10, comma 1, lett. c), del Tuir.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.