

Corte di giustizia tributaria di secondo grado Toscana
Firenze, Sez. II, Sent., (data ud. 23/04/2024) 23/04/2024, n.
541

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA TOSCANA

SECONDA SEZIONE/COLLEGIO

Sentenza

Svolgimento del processo

Il presente procedimento ha ad oggetto il recupero da parte dell'Agenzia delle entrate competente, a fini IRPEF anno 2015 a carico del contribuente G. F. del canone di locazione al 50% di un immobile commerciale di cui era usufruttuario.

Con il ricorso di primo grado il contribuente eccepiva la violazione dell' art. 26 del TUIR in quanto l'immobile in questione era stato concesso in locazione dalla figlia, nuda proprietaria, che aveva riscosso e regolarmente inserito nella propria dichiarazione dei redditi, l'intero importo del canone.

Con la sentenza appellata n. 180/2022, la Commissione Tributaria Provinciale di Lucca respingeva il ricorso del contribuente con condanna al pagamento delle spese di lite.

Secondo la Commissione il nudo proprietario non può ritrarre utilità dal bene essendone riservato il godimento all'usufruttuario; quest'ultima situazione era fiscalmente rilevante essendo attributiva della facoltà dell'usufruttuario di percezione del canone di locazione, indipendentemente dall'identificazione della parte contraente con la nuda proprietaria.

Avverso la sentenza ha proposto appello il contribuente, chiedendo la riforma della sentenza.

L'appellante, citando la recente pronuncia di legittimità, Cass. n 18330 del 25 giugno del 2021 , sostiene che il nudo proprietario, titolare esso pur di un diritto reale sul bene, ove ne abbia la effettiva disponibilità può locarlo, dichiarando, in osservanza dell' art. 26 del TUIR il canone di locazione tra i propri redditi, come avvenuto nel caso di specie, restando fiscalmente estranea la posizione dell'usufruttuario.

L'agenzia delle entrate si è costituita resistendo all'appello e chiedendo la conferma della sentenza:

- in via preliminare dichiararsi l'inammissibilità dell'appello per violazione dell'art. 16 bis D.Lgs. n. 546 del 1992;

- nel merito ponendo l'accento che, ex art. 26 TUIR l'imputazione del reddito si connette al diritto reale di godimento spettante all'usufruttuario; ciò rende indifferente l'eventuale riscossione e dichiarazione dei canoni da parte del contraente, nudo proprietario, escluso dal diritto al godimento e alla percezione dei frutti del bene.

Motivi della decisione

Sentite le parti, rileva la Corte che l'appello è infondato e se ne impone il rigetto.

La tesi della parte contribuente non appare persuasiva né in sintonia con i principi giuridici regolatori della materia.

In base all' art. 26 TUIR comma 1 "I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso".

Secondo la tesi fatta propria dalla parte contribuente il nudo proprietario sarebbe titolare di "altro diritto reale" e in quanto tale facoltizzato a ritrarre e inserire i redditi di locazione dell'immobile fra i propri.

La tesi non è condivisibile ed è in contrasto con la normativa fiscale.

La partizione tra usufrutto e nuda proprietà rispecchia la distribuzione, temporanea e civilisticamente disciplinata, del contenuto e delle prerogative del diritto di proprietà fra soggetti rispettivamente titolari del diritto dominicale e del diritto reale di godimento.

Ai fini fiscali e dell'imputazione del reddito, l'usufrutto quindi provoca la traslazione della soggettività passiva d'imposta (Imu compresa) dal proprietario all'usufruttuario che ha diritto di godimento del bene e di percepirne i frutti, tanto è vero che come correttamente rilevato dall'agenzia delle entrate il nudo proprietario non conserva neppure l'obbligo di inserire il bene nella dichiarazione dei redditi.

Ulteriore premessa è che per il diritto tributario i redditi da locazione sono redditi fondiari, la cui imputazione prescinde dalla riscossione.

Analizzando l'art. 26 sopra riportato, si deve difatti osservare che il presupposto del tributo è il possesso di immobili avente fonte in un diritto reale che a ben guardare, stante l'elencazione, include oltre alla proprietà solo diritti reali di godimento: proprietà, enfiteusi, usufrutto, o altro diritto reale.

A quest'ultimo inciso, "altro diritto reale" non può dunque per ragioni di carattere sistematico, che conferirsi il significato di richiamo ad altri diritti della medesima natura reale di godimento, (uso e abitazione), e non già alla nuda proprietà.

La circostanza che civilisticamente il locatore non necessariamente debba coincidere con il proprietario del bene stante il carattere obbligatorio e personale del rapporto di locazione (è

ritenuta ammissibile anche la locazione di un immobile altrui), è dal punto di vista della imputazione del reddito fondiario, indifferente a fini fiscali.

Ne consegue che anche la situazione di fatto del nudo proprietario che, detenendo materialmente il bene (circostanza nel caso peraltro contestata dall'agenzia delle entrate), stipuli un contratto di locazione con terzi, non è rilevante sulla imputazione del reddito.

Conferma della esattezza di tale impostazione si rinviene nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che, sia pur in diversa fattispecie, ha tuttavia ricostruito i profili fiscali dell'istituto a partire dalle premesse normative e da risalenti pronunce giurisprudenziali.

Con Ordinanza del 29/12/2023 n. 36488 la suprema - Corte di Cassazione ha affermato:

Non può essere compreso fra i redditi da fabbricato, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986 , vigente art. 26 TUIR , quello derivante dalla locazione di un immobile stipulata da persona non proprietaria, né titolare di altro diritto reale sul bene in questione; per espressa previsione di tale norma, infatti, la tassazione come reddito fondiario dei canoni locativi presuppone necessariamente che il possesso del bene derivi al locatore esclusivamente dalla proprietà o dalla titolarità di altro diritto reale sul medesimo. Il reddito derivante dalla locazione di un immobile può considerarsi reddito fondiario esclusivamente se la parte locatrice dispone del possesso del bene locato in quanto proprietaria, usufruttuaria o titolare di altro diritto reale sul bene in questione. Pertanto, la possibilità della percezione di un reddito effettivo derivante dalla locazione del bene è prevista come ipotesi derogativa alla imposizione sulla base del reddito catastale, ma presuppone sempre che la locazione sia riferibile a un soggetto titolare di uno dei diritti reali indicati nella norma. Né potrebbe ipotizzarsi la sussistenza di un possesso apparente, idoneo a qualificare come reddito fondiario i canoni percepiti dal locatore; si tratterebbe, infatti, di una deduzione erronea, perché farebbe derivare l'art. 26 TUIR senza in alcun modo verificare la sussistenza dei requisiti per l'applicazione di tale disposizione.

Addentrando nelle ragioni della decisione la Corte prosegue:

"La giurisprudenza di questa Corte lega la previsione del concetto di reddito fondiario (e non di reddito da contratto di locazione) alla titolarità di un diritto reale sul bene immobile censito in catasto, cui, per effetto di tale censimento, vengono attribuiti redditi presuntivi soggetti all'imposizione diretta (così Cass. n. 26447/2017, resa in fattispecie concernente la locatrice di un bene immobile che continuava a percepire i canoni quantunque medio tempore assoggettata a procedura espropriativa; in precedenza: Cass. n. 20764/2006; Cass. n. 15171/2009); "il reddito derivante dalla locazione di un immobile può considerarsi reddito fondiario" - afferma espressamente la prima delle pronunzie menzionate - "esclusivamente se la parte locatrice dispone del possesso del bene locato in quanto proprietaria, usufruttuaria o titolare di altro diritto reale sul bene in questione. La dizione testuale della norma è inequivocabile, né vi è alcuna ragione che possa giustificare una interpretazione estensiva della disposizione".

E ancora:

"Il concetto può essere sintetizzato nel seguente principio di diritto: "Non può essere compreso fra i redditi da fabbricato, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986 , vigente art. 26 (TUIR), quello derivante dalla locazione di un immobile stipulata da persona non proprietaria, né titolare di altro diritto reale sul bene in questione; per espressa previsione di tale norma, infatti, la tassazione come reddito fondiario dei canoni locativi presuppone necessariamente che il possesso del bene derivi al locatore esclusivamente dalla proprietà o dalla titolarità di altro diritto reale sul medesimo".

Come sopra accennato la pronuncia si riferiva ad un caso nel quale il locatore era sprovvisto di diritto reale sul bene, ma il ragionamento è egualmente applicabile al caso in cui il titolo del diritto reale non includa il godimento del bene e il diritto alla percezione dei frutti, e quindi la titolarità della nuda proprietà cui il diritto alla percezione dei frutti non compete per legge.

Le due situazioni sono quindi sovrapponibili sotto il profilo fiscale. Altrimenti ragionando non solo si scardina l'assetto normativo ma si otterrebbe l'effetto di consentire ad libitum la traslazione del reddito fondiario (con conseguente possibile elusione fiscale in ragione della progressività dell'imposta) dall'uno all'altro soggetto in base alla semplice deduzione di una situazione di detenzione di fatto col bene non corrispondente al contenuto del diritto di cui il soggetto è titolare. Né è invocabile a proposito il rischio di duplicazione di imposta, assolutamente evitabile attraverso il rispetto dei criteri di imputazione del reddito fondiario dedotti dal legislatore, essendo sufficienti peraltro i rimedi equitativi apprestati dall'ordinamento per neutralizzare gli effetti distorsivi derivanti da possibili errori, riconosciuti o riconoscibili, commessi dal contribuente.

La sentenza va quindi confermata, con compensazione di spese stante il contrasto giurisprudenziale registrato in materia.

P.Q.M.

La Corte Tributaria di 2 grado di Firenze conferma la sentenza di primo grado e compensa le spese.

Conclusione

Firenze il 23 aprile 2024.