

Irpef su canoni di locazione non percepiti

a cura di Antonio Gigliotti

Il locatore di un immobile ad uso commerciale non ha diritto al rimborso Irpef relativo ai canoni di locazione non percepiti, anche se ha ottenuto lo sfratto per morosità del conduttore. Infatti, la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito.

Lo ha stabilito la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la **sentenza numero 651, pubblicata mediante deposito, il 18 gennaio 2012.**

Premessa

Il proprietario-locatore di un locale commerciale non ha diritto al rimborso Irpef relativo ai canoni di locazione non percepiti. Ciò anche se ha ottenuto lo sfratto per morosità del conduttore, in quanto la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito.

E' questo l'approdo raggiunto dalla Suprema Corte di Cassazione - Sezione Tributaria con la sentenza numero 651 del 18 gennaio 2011.

V'è da dire, però, che tale pronuncia va ad inserirsi in un quadro giurisprudenziale piuttosto controverso.

In tema di assoggettabilità a Irpef dei canoni di locazione non percepiti, infatti, sussistono due orientamenti contrapposti, e la Cassazione, con la decisione in commento, ha ritenuto opportuno aderire a quello, sicuramente, più sfavorevole al contribuente proprietario di un immobile locato, che si trovi a dover fare i conti con un conduttore moroso.

Ciò premesso, possiamo ad analizzare la vicenda più nel dettaglio.

I fatti

La CTR della Sicilia accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate proposto avverso la decisione di primo grado che aveva accolto il ricorso di un contribuente che chiedeva il rimborso dell'Irpef versata negli anni d'imposta 1996, 1997, 1998 e 1999 e **commisurata al canone** di locazione di un immobile adibito ad uso commerciale.

Tesi del contribuente

Il contribuente aveva giustificato il diritto al rimborso, sostenendo di **non aver in realtà percepito i detti canoni**.

Siffatta tesi non aveva, tuttavia, persuaso il Collegio tributario di Palermo.

Censure

Contro la decisione della C.T.R. Sicilia, il contribuente ricorreva in Cassazione, affidando il ricorso a tre motivi.

In particolare, con il secondo, deduceva:

- violazione e falsa applicazione degli art. 3 e 53 Cost., posto che **i canoni non percepiti non possono in ogni caso costituire base imponibile di qualsivoglia imposta**.

Orientamenti contrastanti

Come premesso, la giurisprudenza non è concorde nell'escludere l'assoggettamento ad Irpef dei canoni di locazione non percepiti dal locatore dell'immobile, nel caso di morosità del conduttore.

Primo orientamento (favorevole)

Nella specie, con la **sentenza numero 6911/2003**, la Corte di Cassazione ha sostenuto che:

- la mancata percezione dei canoni, per morosità del conduttore, **ne impedisce l'assoggettamento a Irpef, con la conseguenza che nel caso di immobile concesso in locazione**, deve essere assoggettata a tassazione agli effetti delle imposte sui redditi la relativa rendita catastale - e non il canone previsto dal contratto - qualora il contribuente provi (nella specie documentando la procedura di sfratto per morosità) la mancata percezione dei canoni; questo perché

i dati contrattuali forniscono solo un'indicazione presuntiva in ordine alla percezione del reddito locativo, donde deve essere consentita la prova contraria.

Secondo orientamento (sfavorevole)

Al contrario, con la **pronuncia numero 12095/2007**, la medesima Corte di legittimità, ha affermato che:

- l'intervenuta risoluzione del contratto di locazione per inadempimento del conduttore dell'immobile, unitamente alla circostanza del mancato pagamento dei canoni relativi a mensilità anteriori alla risoluzione, **non è idonea di per sé ad escludere che tali canoni concorrano a formare la base imponibile Irpef**, ai sensi dell'art. 23 d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917", (*sent. n. 12095/2007*), "**salvo che non risulti la inequivoca volontà delle parti di attribuire alla risoluzione stessa efficacia retroattiva**" (*Cassazione 24444/2005*);

E ancora, in contrasto alla logica del primo orientamento, la sentenza **numero 20764/2006** della Cassazione per la quale:

- "*ai fini Irpef, il reddito fondiario è correlato alla titolarità del diritto reale sul bene immobile, **indipendentemente dalla effettiva percezione dei canoni** (Cass. n. 19166/2003), e, in termini, è stato deciso che, per esempio, in tema di imposte sui redditi, il reddito fondiario derivante dalla locazione di un immobile sottoposto a pignoramento concorre alla formazione del reddito dell'esecutato, prescindendo dalla percezione dei canoni stessi*".

Primo orientamento favorevole al locatore

In caso venga data **prova della morosità** del conduttore, è assoggettabile a tassazione ai fini Irpef **la sola rendita catastale** (non il canone dedotto in contratto).

Secondo orientamento sfavorevole al locatore

- ⇒ Risoluzione del contratto e morosità del conduttore per i canoni locativi ad essa antecedenti, non escludono l'assoggettabilità ad Irpef, **salvo che** le parti non abbiano attribuito, espressamente, **efficacia retroattiva all'evento risolutivo**;
- ⇒ il reddito fondiario è correlato alla titolarità del diritto reale sul bene immobile, **indipendentemente** dalla effettiva percezione dei canoni.

*Esiste un filone giurisprudenziale, oramai compatto, che invece **esclude dalla tassazione i canoni non percepiti**, se il contratto di locazione è stipulato da persona non proprietaria, né titolare di altro diritto reale sul bene locato (per esempio, usufrutto, diritto di superficie ed altri diritti reali di godimento, diversi dalla proprietà).*

L'odierno orientamento

Ricorso infondato

Ebbene, gli Ermellini, investiti dell'esame della vicenda, in opposizione con il primo filone giurisprudenziale (originato dalla sentenza 6911/2003), hanno ritenuto il ricorso infondato.

La Cassazione, infatti, in ordine alla questione sottoposta dal ricorrente è giunta alla seguente diversa conclusione:

- la tassazione del reddito locativo è di per sé collegata alla **mera maturazione del diritto di percezione di un reddito**.

Mancata percezione del canone non rileva

Insomma, per la Sezione Tributaria, di **nessun rilievo** è l'eccezione del ricorrente, circa il suo diritto al rimborso per non aver percepito i canoni di locazione dell'immobile oggetto di controversia (adibito ad uso commerciale) a causa della morosità del conduttore, comprovata, peraltro, da una pronuncia di sfratto per morosità.

La questione sottoposta dal contribuente ha riguardato l'art. 23, 1° comma, del Testo Unico sulle imposte dei redditi (D.P.R. 917/1986) e l'art. 34, comma 4-bis, del medesimo T.U.I.R., nella misura in cui assumeva che:

- *non potesse costituire base imponibile, ai fini della tassazione del reddito fondiario di un immobile locato a uso commerciale, l'importo del canone locativo convenuto in contratto, laddove, a causa della morosità del conduttore, tale canone non fosse stato effettivamente percepito.*

Il cuore del problema era quindi la mancata percezione del canone.

Motivi della decisione

Nella specie, la Corte **non ha condiviso** la soluzione offerta dalla sentenza numero 6911/2003, in ragione delle seguenti considerazioni.

Tale sentenza, afferma che in caso di conduttore moroso – ove la morosità sia però provata – la tassazione ai fini Irpef può avvenire in riferimento alla sola rendita catastale.

Il sistema catastale non tiene conto dell'evoluzione della rendita

A tal proposito, tuttavia, si osserva che la congruenza del metodo valutativo del reddito fondiario, ai fini dell'Irpef, richiede necessariamente un "sistema catastale modernamente attrezzato". E tanto è bastevole a spiegare l'esistenza di eccezioni del tipo di quella suddetta, connaturale alla constatazione che:

- **il valore catastale spesso non corrisponde all'effettiva evoluzione della rendita immobiliare.** Constatazione, questa, che è valida, sia per le locazioni ad uso abitativo che per quelle ad uso commerciale, come nel caso di specie.

Quindi, per la Corte si spiega così il riferimento al canone locativo, il quale trova giustificazione in conformità al **principio di capacità contributiva**.

E' appena il caso di rammentare, che il principio di capacità contributiva - principio fondamentale del diritto tributario - è espressamente sancito dall'art. 53 della Costituzione. Esso può avere due significati:

- *dal punto di vista dello Stato, significa che le leggi tributarie **non devono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva**;*
- *dal punto di vista del contribuente, è una garanzia, in quanto il medesimo **non può essere sottoposto alla tassazione, se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva**.*

In ogni caso - prosegue il ragionamento della Corte - nelle locazioni non abitative, ai fini della tassazione, il canone rimane rilevante:

- in “un’ottica di eccezionalità” rispetto al **precetto generale che utilizza “il reddito medio catastale”** (Corte Cost. 362/2000).

Per cui sussiste la necessità di armonizzare, applicando un correttivo, la regola contenuta nell’art. 23 del TUIR, in base alla quale:

- i redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo a prescindere dalla percezione.

Armonizzazione che la Corte di Cassazione, nell’odierna sentenza, ha effettuato, giungendo al seguente corollario:

- **il riferimento al reddito locativo opera solamente fin quando risulta in vita un contratto di locazione**;
- **al contrario, in caso di cessazione del contratto, per una qualsivoglia ragione, il riferimento al canone non è più praticabile, tornando in vigore la regola generale.**

Effetto della risoluzione del contratto

Tanto, poiché la risoluzione del contratto, **impedisce di configurare il pagamento, effettivo o presunto**, effettuato a titolo di canone di locazione, cui possa essere parametrata la base imponibile ai fini Irpef (Corte Cost. 362/2000).

In virtù di tale principio, sia in ambito di locazioni abitative, sia in ambito di locazioni commerciali, i redditi derivanti dai contratti ad esse sottesi, se non percepiti:

- concorrono a formare la base imponibile, pur in presenza di una sentenza di sfratto per morosità del conduttore.

Principi fissati dalla sentenza 651 del 18 gennaio 2012

Canoni di locazione devono essere dichiarati

- **fino alla data in cui è intervenuta la risoluzione del contratto, anche se non incassati** (altrimenti il rischio è quello di vedersi notificato un accertamento per maggiori imposte sui redditi).

Successivamente all'ottenimento del provvedimento di sfratto:

- **resta ferma la determinazione del reddito immobiliare in base alla rendita catastale.**

I redditi derivanti dai contratti di locazione concorrono a formare la base imponibile, ai fini dell'imposta sui redditi:

- **fintanto che non intervenga un evento che risolve il contratto, come lo sfratto per morosità.**

Si segnala, in proposito che, il Ministero delle Finanze, con la circolare n. 150/1999, ha precisato che il locatore può non dichiarare i canoni di locazione previsti dal contratto e non riscossi soltanto dal periodo d'imposta in cui ottiene il provvedimento giurisdizionale, a norma dell'articolo 663 c.p.c. ovvero dell'articolo 665 del codice penale.

Applicazione dei suesposti principi, al caso di specie**Il rigetto del ricorso**

Tornando al caso si specie, il contribuente:

- aveva agito **in conseguenza dell'ottenuto sfratto per morosità;**
- aveva allegato che tale provvedimento era stato **ottenuto nel 1999.**

Sfratto per morosità, ovvero, lo speciale procedimento di convalida al quale comunemente si annette qualificazione giuridica mista, diretta:

- *sia alla **risoluzione** del contratto (in funzione costitutiva);*
- *sia al **rilascio** del bene immobile dato in locazione.*

Conseguentemente, in applicazioni dei suddetti principi di diritto, ad avviso degli Ermellini, **solo per il periodo successivo a tale data** (dopo il 1999, quindi):

- si poteva **fondatamente discorrere di intassabilità** quanto all'immobile adibito a uso commerciale del reddito parametrato al canone locativo.

Da qui, la decisione del Supremo Collegio di Piazza Cavour di respingere il ricorso del contribuente, proprietario di immobile locato ad uso commerciale (o non abitativo).

Il consiglio

A questo punto, una volta che si sia venuti in possesso del provvedimento di sfratto, esso deve essere comunicato all'Ufficio del Registro (dove il contratto di locazione è stato registrato), al fine di informare tempestivamente l'Amministrazione dell'avvenuta risoluzione contratto.

21 marzo 2012

Antonio Gigliotti