

# **BGer 2C 774/2015 vom 24. August 2017**

Bundesgericht, 2017-08-24, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_774\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_774_2015)

FR: TF 2C 774/2015 du 24 août 2017

IT: TF 2C 774/2015 del 24 agosto 2017

## **Regeste**

IFD 2009 | Finanze pubbliche & diritto tributario

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione la sua competenza ( art. 29 cpv. 1 LTF ), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti ( DTF 141 III 395 consid. 2.1 pag. 397; 140 IV 57 consid. 2 pag. 59).

### **E. 1.2**

La Camera di diritto tributario si è lecitamente pronunciata in un solo giudizio sia sulle imposte cantonali che sull'imposta federale diretta; in queste circostanze, anche la ricorrente poteva formulare critiche e conclusioni valide per le due categorie di imposte, senza ulteriori distinzioni ( DTF 135 II 260 consid. 1.3 pag. 262 seg.). Siccome vi sono Cantoni che emanano in ogni caso decisioni indipendenti per ogni tipo d'imposta, il Tribunale federale ha comunque aperto due incarti distinti, uno per le imposte cantonali (2C\_774/2015) e uno per l'imposta federale diretta (2C\_775/2015), che si giustifica nel seguito di congiungere (sentenza 2C\_415/2012 del 2 novembre 2012 consid. 1.1).

### **E. 1.3**

Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale ( art. 90 LTF ) resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF). Esso è stato presentato nei termini dalla destinataria del giudizio contestato ( art. 100 cpv. 1 LTF ), con interesse all'annullamento dello stesso ( art. 89 cpv. 1 LTF ), e va pertanto esaminato quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (al riguardo, cfr. anche l'art. 73 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 [LAID; RS 642.14]).

### **E. 2.1**

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto ( art. 106 cpv. 1 LTF ). Esamina in principio liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della LAID ( DTF 131 II 710 consid. 1.2 pag. 713; 130 II 202 consid. 3.1 pag. 205 seg.). La violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata solo se il ricorrente ha espressamente sollevato e motivato tale censura ( art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 138 I 171 consid. 1.4 pag. 176; 136 II 489 consid. 2.8 pag. 494). Lo stesso vale quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, la verifica dell'interpretazione del diritto cantonale essendo allora pure limitata all'eventuale violazione di diritti

fondamentali ( DTF 134 II 207 consid. 2 pag. 209 seg.).

## **E. 2.2**

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Esso può scostarsene solo se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove ( DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa, aspetto che, insieme a quello dell'eventuale arbitrio, compete al ricorrente sostanziare ( art. 97 cpv. 1 LTF ).

## **E. 2.3**

Ai sensi dell' art. 99 cpv. 2 LTF non sono ammissibili nuove conclusioni. La novità di una conclusione viene apprezzata rispetto a quelle formulate dinanzi all'autorità precedente ( DTF 136 V 362 consid. 4.2 pag. 367 e richiami). Nel caso concreto la nuova conclusione presentata nell'allegato di replica del 4 dicembre 2015 (ammettere in deduzione, in caso di reiezione del gravame e di conferma della sentenza querelata, le spese forfettarie di manutenzione su immobili) è irricevibile già perché formulata largamente dopo la scadenza del termine di ricorso (cfr. 42 cpv. 1 LTF in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF ), senza che sia ancora necessario esaminare se sia nuova rispetto a quelle presentate in sede cantonale. Per quanto concerne poi la domanda d'interpretazione della sentenza cantonale, va osservato che una simile richiesta dev'essere indirizzata all'autorità che ha emanato la decisione in questione. I. Imposta federale diretta

## **E. 3**

Precisato che controversa era l'imposizione del valore locativo di un immobile messo a disposizione di un terzo a titolo gratuito da parte del proprietario, senza iscrizione di un diritto reale a registro fondiario, situazione ove il terzo fruisce quindi unicamente di una pretesa obbligatoria nei confronti del proprietario ad utilizzare in modo gratuito il diritto concessogli - come quando si è in presenza di un contratto di comodato (art. 305 segg. CO) - la Camera di diritto tributario ha in primo luogo ricordato la prassi vigente sotto l'imperio dell'abrogato art. 21 cpv. 1 lett. b DIFD , che considerava che anche in tal caso vi era "uso proprio" da parte del proprietario, siccome egli aveva concesso l'uso gratuito della sua casa a una terza persona, senza chiedergli un corrispettivo. In tale evenienza il contratto di comodato veniva assimilato a una donazione, nel senso che il terzo beneficiario dell'utilizzo del fondo soggiaceva all'imposta di donazione, salvo eccezioni legali, mentre il valore locativo veniva imputato al proprietario (sentenza impugnata consid. 1.3.1 pag. 5 seg. e riferimenti). I giudici cantonali hanno poi osservato che, in seguito all'entrata in vigore della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; 642.11) rispettivamente della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; 642.14), entrambe del 14 dicembre 1990, il descritto trattamento fiscale del comodato non si giustificava più. A parere della Corte cantonale il nuovo diritto fiscale prevedeva ora una nozione economica di usufrutto, che comprendeva ogni godimento, senza limitarsi al ristretto senso civilistico del termine. In altre parole ai fini dell'imposizione del reddito della sostanza immobiliare non era determinante la configurazione giuridica del godimento, ma piuttosto chi esercita di fatto il diritto di godimento. Di conseguenza costituivano altra forma di godimento non solo l'usufrutto, ma anche servitù prediali ( art. 730-740 CC ), il diritto di superficie ( art. 779-779l CC ) o altre servitù ( art. 776-778 CC ), e anche altri

rapporti giuridici assimilabili all'usufrutto, segnatamente negozi di carattere obbligatorio. Ciò implicava pure un cambiamento per quanto concerne il comodato, nel senso che il comodatario diventava imponibile per il valore locativo dell'immobile di cui aveva il godimento, anche non essendo usufruttuario. Nel caso della contribuente il diritto di utilizzo concesso andava inteso, fiscalmente, in senso economico e, di riflesso, il valore locativo dell'immobile messo gratuitamente a sua disposizione costituiva per lei reddito della sostanza immobiliare. Negato poi che ciò portasse ad una doppia imposizione intercantonale, non essendo in questione l'assoggettamento della stessa base imponibile, la Camera di diritto tributario ha fissato il reddito conseguito a fr. 100'000.--. A tal fine ha preso in considerazione il fatto che nel dicembre 2011 la contribuente era diventata proprietaria dell'immobile e che detta somma corrispondeva a quanto stabilito per il valore locativo dall'autorità fiscale nella tassazione per l'anno 2012, cresciuta in giudizio incontestata. La Corte ha infine constatato che la messa a disposizione di un'automobile non costituiva reddito imponibile della sostanza mobiliare.

#### **E. 4**

La ricorrente contesta quest'interpretazione. Rammentato che B. \_\_\_\_\_ ha concluso, quale conduttore, un regolare contratto di locazione con la C. \_\_\_\_\_ AG, versando un congruo canone di locazione, rileva in primo luogo che questi le mette gratuitamente a disposizione la casa, senza che sia mai stato concluso alcun tipo di contratto né tantomeno intavolato a registro fondiario un diritto di abitazione, di usufrutto o un qualsiasi altro diritto sui generis in suo favore. Osserva poi che anche se, come giudicato dalla Corte cantonale, il nuovo diritto federale si richiama ad una nozione economica dell'usufrutto, che si estende cioè ad ogni godimento e non si limita al ristretto senso civilistico del termine, ritiene tuttavia che ciò non permette di fare completa astrazione dei rapporti giuridici intercorsi tra le parti, tanto più che nel caso in esame, è l'inquilino che concede in uso gratuito a una terza persona un bene immobile locato e non il proprietario stesso. Dubitando poi del fatto che vi sia una base legale che permetta d'imporre un reddito immobiliare in una simile situazione, ella spiega perché secondo lei la giurisprudenza federale (pubblicata in: StE 2002 B 25.3 n. 28) su cui la Corte cantonale poggia la propria argomentazione non sia pertinente nel caso concreto, segnatamente perché le fattispecie sono ben diverse (contratto di donazione dell'immobile sottoscritto dal proprietario assieme ad un contratto di locazione, allorché nel suo caso è l'inquilino a mettere a disposizione l'immobile, non il proprietario). Ribadisce poi che non essendo in alcun modo parte contrattuale, essa poteva essere allontanata in qualsiasi momento. Di conseguenza considera che, da un profilo civile, non si è confrontati con un diritto di usufrutto o di abitazione, i quali necessitano dell'iscrizione a registro fondiario per esplicare effetti giuridici ed essere validamente costituiti, ma con un comodato ai sensi dell'art. 305 segg. CO, la cui fine viene decisa, adempite determinate esigenze, a gradimento del comodante ( art. 310 CO ) e al quale non si applicano le norme sul contratto di locazione. Ritenuto che si è in presenza di una semplice messa a disposizione e considerata la facilità con la quale è possibile sciogliere un contratto di comodato è pertanto errato, a suo avviso, assimilarlo ad un negozio giuridico di carattere obbligatorio come fatto dalla Camera di diritto tributario. A tale soluzione è giunto anche il Tribunale amministrativo del Canton Berna (StE 2011 B 25.6 n. 59) e questa Corte medesima in un giudizio del 2005 (pubblicato in StE 2005 B 25.2 n. 7), ove si trattava della messa a disposizione di una casa ad un prezzo inferiore al valore di mercato, non essendovi a suo avviso, contrariamente al parere dei giudici cantonali, motivi di distinguere tra "uso gratuito" e "uso ad un prezzo inferiore al valore di mercato", opinione peraltro condivisa dai giudici basilesi (BStPra

6/2005 pag. 348 segg.). Adduce poi che anche in un'altra sentenza del 2002 il Tribunale federale ha ribadito che se il proprietario mette a disposizione gratuitamente di un parente un immobile, in tal caso il valore locativo deve essergli imputato (sentenza 2A.508/2001 del 26 giugno 2002). Detta opinione sarebbe peraltro condivisa anche dalle autorità fiscali sangallesi, svittesi, bernesi, quelle del Cantone di Basilea-Città e dei Grigioni. Infine anche la Camera di diritto tributario ticinese si sarebbe contraddetta, siccome in una sentenza del 18 gennaio 2012, trattando della messa a disposizione gratuita di un appartamento ad un parente da parte dell'usufruttuaria, si sarebbe distanziata dall'approccio economico della nozione di usufrutto e avrebbe ammesso l'esistenza di un contratto di comodato, nato per atti concludenti e in forma tacita, che fiscalmente aveva il carattere di una donazione, con imputazione del valore locativo dell'immobile al proprietario, mentre il terzo soggiaceva, salvo eccezioni, all'imposta di donazione. Afferma di conseguenza che, in assenza di un'elusione d'imposta, ci si deve fondare sui rapporti giuridici conclusi tra le parti, cioè, in concreto, la messa a disposizione gratuita di una casa senza che fosse intavolato a registro fondiario un diritto di abitazione, di usufrutto o di locazione. Si è quindi in presenza di un comodato, da assimilare ad una donazione ed è del tutto arbitrario nonché lesivo del principio dell'imposizione secondo la capacità economica ( art. 127 cpv. 2 Cost. ) imputarle il valore locativo dell'immobile. Osserva infine che nel caso concreto il Cantone Ticino non può imporre la donazione, sia perché il donante ha domicilio o dimora fiscale nel Cantone Svitto sia perché la donazione si riferisce a beni mobili. La tesi contraria sostenuta dall'autorità precedente violerebbe anche il divieto di doppia imposizione nonché denoterebbe un comportamento arbitrario da parte dell'autorità fiscale.

### **E. 5.1**

Giusta l' art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD è imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente il valore locativo di immobili o di parti di essi che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito (lett. b). Il valore locativo viene stabilito tenendo conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente (cpv. 2).

### **E. 5.2**

Vagliato la fattispecie la Corte cantonale è giunta alla conclusione che i rapporti esistenti tra la contribuente e il proprietario della casa in cui abitava andavano trattati alla stregua di un contratto di comodato, sottoposto all' art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD , siccome era determinante l'aspetto economico del rapporto creatosi: il valore locativo della casa andava pertanto aggiunto quale reddito della sostanza immobiliare ai fini della tassazione IC/IFD 2009.

### **E. 5.3**

Nel caso concreto non occorre esaminare in modo più approfondito l'argomentazione della Corte cantonale - basata sulla sentenza 2A.232/2001 del 31 gennaio 2002 consid. 2c pubblicata in StE 2002 B 25.3 n. 28 - secondo cui essendo stato adottato con il nuovo art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD una nozione economica dell'usufrutto, ciò comporta che anche i rapporti giuridici assimilabili all'usufrutto, segnatamente i negozi di carattere obbligatorio e quindi anche il contratto di comodato, soggiacciono all'imposizione del reddito della sostanza immobiliare, e ciò anche se detta opinione non sia unanimemente condivisa dalla dottrina ( di identico parere : BERNARD ZWAHLEN/ALBERTO LISSI in: Kommentar DBG, 3aed., 2017, Zweifel/Beusch [ed.], n. 21 all' art. 21 LIFD e richiami; DIETER EGLOFF in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4aed., 2015, n. 91 e segg., segnatamente 92 e 93;

di parere contrario : NICOLAS MERLINO in: *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2aed., 2017, Noël/Aubry Girardin [ed.], n. 103 all'art. 21; PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, I parte, n. 23 e 25 all'art. 21 e riferimenti; RAOUL OBERSON, *L'immeuble et le droit fiscal*, 1999, pag. 106) e se dalla stessa si è pure scostata questa Corte (sentenza 2A.508/2001 del 26 giugno 2002 consid. 2.2 parzialmente pubblicata in RF 57 2002 564). Infatti, nel caso concreto non si è in presenza della situazione ove il proprietario dell'immobile ne ha concesso l'utilizzo gratuito ad un terzo. Come emerge dalla sentenza impugnata e peraltro non contestato da alcuna delle parti, la proprietaria dell'immobile, la C. \_\_\_\_\_ AG ha sottoscritto un contratto di locazione, che prevede una pigione mensile di fr. 17'500.--, con il signor B. \_\_\_\_\_: è quindi quest'ultimo ad esserne legalmente il conduttore e a disporre, in virtù del citato contratto di locazione, di un diritto di uso della casa. Le relazioni oggetto di disamina sono invece quelle esistenti tra detto conduttore, che ha permesso alla qui ricorrente di abitare gratuitamente nella casa da lui presa in affitto e quest'ultima. Per prassi costante le autorità fiscali devono attenersi ai contratti conclusi dai contribuenti, salvo se vi sono motivi che permettono di ritenere che si è in presenza di un caso di evasione fiscale (su questa nozione vedasi sentenza 2C\_710/2016 del 25 agosto 2016 consid. 7.1), ciò che non è stato preteso nella presente fattispecie. Nel caso specifico, è incontestato che non è stato intavolato a registro fondiario alcun diritto di qualsiasi natura a favore della ricorrente, cioè né un diritto di abitazione, né di usufrutto, né nemmeno di locazione. Le relazioni esistenti tra lei e il conduttore possono invece essere equiparate - ciò che peraltro nessuna delle parti contesta - alla conclusione di un contratto di comodato, nato per atti concludenti e in forma tacita, dato che nel caso specifico il conduttore ha rinunciato ad una controprestazione per la messa a disposizione dell'immobile di cui è il locatario e per il quale egli paga una pigione. Non si è quindi in presenza di un reddito della sostanza immobiliare ai sensi dell' art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD , il rapporto in esame non rientrando tra quelli disciplinati da questa norma (senza poi dimenticare che la pigione versata sottostà comunque ad imposizione presso la proprietaria dell'immobile in virtù dell' art. 21 cpv. 1 lett. a LIFD ), bensì di un provento costituito dal valore d'uso di un bene. Ora è ammesso che il semplice valore d'uso di un bene rappresenta reddito della sostanza imponibile presso il beneficiario soltanto nel caso in cui l'imposizione è espressamente prevista dalla legge (MERLINO, op. cit, n. 86 all'art. 21), ciò che non è tuttavia il caso nella fattispecie. Ne discende che l' art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD non trova applicazione, rispettivamente che non vi è alcun'altra norma che permette di procedere all'imposizione contestata. Giungendo alla soluzione opposta la Camera di diritto tributario ha pertanto disatteso il diritto federale determinante. Su questo punto il ricorso, fondato, dev'essere accolto e la sentenza impugnata annullata.

#### **E. 5.4**

La ricorrente fa valere che il suo caso semmai dovrebbe essere trattato alla stregua di una donazione ed imposto, adempite le relative esigenze, come tale. Non fruendo tuttavia la Confederazione della competenza di prelevare un'imposta sulle successioni e le donazioni, la questione sarà esaminata unicamente nell'ambito dell'imposta cantonale (sentenza 2C\_164/2015 del 5 aprile 2016 e riferimenti giurisprudenziali e di dottrina). II. Imposte cantonali

#### **E. 6.1**

Il quadro legale delineato dall' art. 20 cpv. 1 lett. b LIFD corrisponde a quello previsto dall' art. 7 cpv. 1 LAID e dall'art. 20 cpv. 1 lett. b LT per quanto concerne il reddito della

sostanza immobiliare. Per le stesse ragioni esposte in relazione all'imposta federale diretta (cfr. consid. 5.3), il ricorso interposto - con cui vengono in ogni caso formulate critiche e conclusioni valide sia per l'imposta federale diretta che per le imposte cantonali, senza procedere a ulteriori distinzioni - dev'essere di conseguenza accolto anche con riferimento alle imposte cantonali.

#### **E. 6.2**

La ricorrente fa valere che la sua situazione, dal profilo fiscale, dovrebbe tutt'al più essere trattata alla stregua di una donazione. Ora, non essendo adempiuta nessuna delle premesse di luogo e di tempo esatte dal diritto tributario ticinese affinché si possa procedere all'imposizione, non andrebbe prelevata alcuna imposta. Ciò tanto più che, concernente la donazione di un bene mobile, non di un immobile, l'imposizione potrebbe tutt'al più avere luogo nel Canton Svitto e non nel Canton Ticino. Quest'argomentazione che corrisponde a quanto previsto dalla legge (vedasi art. 142 segg. LT, segnatamente l'art. 148 LT) e dalla dottrina richiamata dalla ricorrente (cfr. ricorso pag. 13 punto 59 per quanto concerne la nozione di immobile), e in merito alla quale nessuna delle autorità fiscali parti alla presente vertenza si è espressa e ha ancora meno formulato un'opinione contraria, va tutelata. Ne discende che, con riferimento alle imposte cantonali, un'imposizione a titolo di imposta di donazione non entra in considerazione. Anche su questo punto, il ricorso si rivela fondato e va pertanto accolto.

#### **E. 7**

Per quanto precede, il ricorso è accolto e il giudizio impugnato è annullato sia per quanto riguarda l'imposta federale diretta che l'imposta cantonale.

#### **E. 8**

La causa è rinviata alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello, affinché statuisca nuovamente sulle spese e sulle ripetibili per la procedura cantonale, nonché alla Divisione delle contribuzioni, affinché emani una nuova decisione di tassazione senza l'aggiunta di fr. 100'000.-- quale reddito della sostanza immobiliare ( art. 107 cpv. 2 LTF ).  
III. Spese e ripetibili

#### **E. 9.1**

Le spese della procedura davanti al Tribunale federale sono poste a carico dello Stato del Cantone Ticino, soccombente e toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari ( art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF ).

#### **E. 9.2**

Lo Stato del Cantone Ticino dovrà inoltre corrispondere alla ricorrente, rappresentata da una fiduciaria, un'indennità per ripetibili della sede federale ( art. 68 cpv. 1 e 2 LTF in relazione con l' art. 9 del regolamento del 31 marzo 2006 sulle spese ripetibili accordate alla parte vincente e sull'indennità per il patrocinio d'ufficio nelle procedure davanti al Tribunale federale [RS 173.110.210.3]; sentenza 2C\_168/2010 del 5 ottobre 2010 consid. 6.2).