

TI_GERICHTE 80.2009.126 vom 29. Juli 2009

TI Tribunale d'appello, 2009-07-29, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.126

FR: TI_GERICHTE 80.2009.126 du 29 juillet 2009

IT: TI_GERICHTE 80.2009.126 del 29 luglio 2009

Regeste

Reddito della sostanza immobiliare: donazione di immobili con riserva di usufrutto, imposizione presso l'usufruttuario, irrilevanza di una convenzione di "cessione di usufrutto" ai nudi proprietari

Erwägungen

E. 1.1

Secondo l'art. 20 cpv. 1 LT e 21 cpv. 1 LIFD, di identico tenore, 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). Per la sola imposta cantonale, la sostanza gravata da usufrutto è computata all'usufruttuario (art. 40 cpv. 2 LT).

E. 1.2

Come esposto in narrativa, il ricorrente non contesta di essere stato il titolare dei diritti di usufrutto gravanti gli immobili di _____, _____ ed _____, donati ai propri figli _____ e _____. Sostiene però di averli iscritti a registro fondiario esclusivamente a titolo di garanzia, in attesa di poter concludere le pratiche di divorzio con la moglie _____, rilevando poi che i reali beneficiari degli immobili sono sempre stati i suoi due figli, nel frattempo divenuti maggiorenni, ai quali avrebbe iniziato a conteggiare le entrate e le uscite degli immobili, versando loro un importo mensile netto, già dedotte le spese.

E. 1.3

In ambito fiscale, la nozione di usufrutto va interpretata in senso economico, nel senso cioè di un godimento e non nel ristretto senso civilistico del termine, come parrebbe invece suggerire la lettera degli art. 20 cpv. 1 LT e 21 cpv. 1 LIFD, che è frutto di una infelice traduzione restrittiva del testo francese e di quello tedesco, che, come rilevato dal Tribunale federale, usano la nozione di "Nutzungsrecht für Eigengebrauch" e non di "Nutzniessung", di "droit de jouissance" e non di "usufruit" (cfr. RF 2002 pag. 322 = StE 2002 B 25.3 n. 28). Così come sostiene il ricorrente, per l'imposizione del reddito della sostanza immobiliare non è pertanto determinante la configurazione giuridica del godimento, ma piuttosto chi esercita di fatto il diritto di godimento (Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2. ediz., Basilea 2008, n. 20 ad art. 21 LIFD, p. 315). In altre parole, costituiscono altra forma di godimento non soltanto l'usufrutto, espressamente menzionato dalla norma, ma anche servitù prediali (art. 730-740 CC), il diritto di abitazione (art. 776-778 CC), il diritto di superficie (art. 779-779 I CC) o altre servitù (art. 781 CC), ma anche altri rapporti giuridici assimilabili all'usufrutto, segnatamente negozi di carattere obbligatorio (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter,

Handkommentar zum DBG, 2. ediz., Zurigo 2009, n. 79 ad art. 21 LIFD, p. 374). Contrariamente a quanto conclude il ricorrente, nel caso in esame resta però il fatto che quest'ultimo era effettivamente titolare di un diritto di usufrutto gravante gli immobili di _____, _____ ed _____. Occorre quindi partire proprio dalla nozione civilistica di usufrutto .

E. 2.1

L'usufrutto è un diritto reale limitato e, più precisamente, una servitù personale per sua natura incedibile e intrasmissibile agli eredi; solo il relativo esercizio è trasferibile, purché non abbia un carattere strettamente personale (art. 758 CC). Oltre al diritto di percepire frutti e redditi (diritto di godimento o di fruizione), l'usufruttuario ha pure il diritto al possesso, all'uso ed alla gestione della cosa gravata dall'usufrutto (cfr. Farine Fabbro , L'usufruit immobilier, tesi Friburgo 2000, p. 134 ss.; Steinauer , Les droits réels, volume III, Berna 2003, n. 2428 ss., p. 49 ss.). Economicamente, si trova così in una posizione molto prossima a quella del proprietario stesso. Di principio, l'usufruttuario ha diritto di disporre del fondo per tutti quegli interventi che appaiono necessari per assicurarne il possesso, l'uso ed il godimento (art. 755 e 769 cpv. 2 CC). Non ha invece la possibilità di alienare il bene, ma ha pur sempre il diritto di rinunciare al diritto reale limitato conformemente alla legge (art. 748 CC).

E. 2.2

Come detto, l'esercizio del diritto di usufrutto può essere ceduto, per esempio tramite la vendita di tutti o parte dei prodotti futuri oppure la conclusione di un contratto di locazione (Farine Fabbro , op. cit., p. 8 e 147; Steinauer , op. cit., n. 2438, p. 54). In quest'ultimo caso, i canoni di locazione appartengono all'usufruttuario dal giorno in cui comincia a quello in cui finisce il suo diritto, anche se scadono più tardi (art. 757 CC). Dal punto di vista dell'usufruttuario-locatore, si tratta di una diretta conseguenza del suo diritto al godimento della cosa. Per il terzo locatore, ciò significa invece che, di principio, è liberato dal suo obbligo di pagare la pigione e le spese accessorie, sancito dall'art. 257 CO, solo se versa i canoni di locazione direttamente all'usufruttuario (cfr. Farine Fabbro , op. cit., p. 140; Steinauer , op. cit., n. 2437a, p. 53).

E. 3.1

Tornando al caso in esame, con la decisione qui impugnata, l'autorità di tassazione ha negato la suddivisione dell'imposizione dei redditi provenienti dal mapp. _____ di _____ fra il ricorrente (25%, pari a fr. 13'425.-) ed i due figli (75%, pari a fr. 40'275.-), così come prospettato nella dichiarazione fiscale, imponendo l'intero reddito nella partita fiscale dell'usufruttuario. A tale importo ha inoltre sommato i redditi di fr. 27'553.- (50% di fr. 55'105.-) e fr. 8'587- provenienti dalle comproprietà di _____ e di _____, entrambe gravate da un diritto di usufrutto a favore dello stesso ricorrente. Come visto, RI 1 chiede invece di imporre il reddito e la sostanza gravata da usufrutto ai reali beneficiari, ovvero ai due figli _____ e _____, sottolineando di avere sottoscritto con essi delle convenzioni di “ cessione di usufrutto”, in base alle quali questi ultimi ricevono ciascuno “metà dell'usufrutto (affitti meno spese ipotecarie, assicurative e di manutenzione)” e si assumono l'onere delle relative imposte (cfr. punti 4 e 5 delle convenzioni).

E. 3.2

Questi accordi privati sono di difficile interpretazione. Contrariamente alla loro lettera, non può anzitutto trattarsi di una vera e propria cessione dei diritti di usufrutto. In primo luogo poiché l'usufrutto come tale (Stammrecht) non può essere né ceduto né trasmesso ai propri eredi; in secondo luogo poiché i figli _____ e _____ non sono dei semplici terzi ma i nudi proprietari di tutti gli immobili. Non può tuttavia nemmeno trattarsi di una vera e propria estinzione dei diritti di usufrutto, ove si pensi appena che la pretesa "cessione", a detta delle stesse parti contraenti, è revocabile in qualsiasi momento (cfr. punto 2 delle convenzioni). D'altra parte, sebbene la dottrina ammetta che l'usufrutto possa estinguersi immediatamente in caso di rinuncia unilaterale dell'usufruttuario, attribuendo così alla successiva radiazione dal registro fondiario una natura esclusivamente dichiarativa (Farine Fabbro , op. cit., p. 215; Steinauer , op. cit., n. 2463, p. 66), la formulazione degli accordi in discussione esclude già di principio una simile rinuncia unilaterale. La cancellazione dei diritti di usufrutto iscritti a favore del ricorrente è d'altronde intervenuta solo il 2 aprile 2009, tramite istanza allestita dal notaio avv. _____, su richiesta tutte le parti contraenti.

E. 3.3

Così stando le cose, gli accordi privati sottoscritti dal ricorrente e dai suoi due figli non possono essere interpretati né come convenzioni di cessione dei diritti di usufrutto né tanto meno come convenzioni di estinzione degli stessi, perlomeno nei rapporti con le autorità e con i terzi, visto che i pubblici registri, fra cui il registro fondiario, fanno fede dei fatti che riportano (art. 9 CC). È ben vero che la circolare n. 1/2003 della Divisione delle contribuzioni, alla quale rinvia anche il ricorrente, si confronta con le conseguenze della mancata iscrizione di un diritto di usufrutto gravante un fondo, precisando che in materia fiscale, per prassi, tale istituto può esistere anche senza iscrizione a registro fondiario. Si tratta nondimeno del caso inverso a quello qui in esame, ispirato verosimilmente ad una nozione economica di usufrutto, nel senso precedentemente descritto (punto 1.3) . Non concerne invece la possibilità di concludere accordi privati in deroga ad un usufrutto – nel senso civilistico del termine – regolarmente iscritto a registro fondiario, come vorrebbe far credere il ricorrente. Si aggiunga infine, a scanso di ogni equivoco, che le direttive, comunque sia, non hanno forza di legge: esse non possono in particolare esulare dal contesto fissato dalla norma che dovrebbero concretizzare e, in assenza di lacune, non possono quindi prevedere altro che quanto deriva dalla legislazione o dalla giurisprudenza (DTF 128 I 167 consid. 4.3; 121 II 473 consid. 2b).

E. 3.4

Dall'esame della documentazione emerge chiaramente che il ricorrente ha sempre agito quale usufruttuario degli immobili di _____, _____ ed _____, incassando le pigioni pagate dagli inquilini, intrattenendo i rapporti con gli istituti di credito e di assicurazione ed occupandosi infine di tutti gli interventi di manutenzione necessari. I bollettini di versamento allegati al presente gravame non bastano certo a sovvertire la sua posizione di usufruttuario. La circostanza che il ricorrente abbia deciso di versare un importo fisso ai propri figli, di fr. 1'500. – fino a giugno e di fr. 2'100. – in seguito, nulla cambia alla natura di frutti civili propria degli affitti da lui direttamente incassati dagli inquilini (cfr. punto 2.2). In realtà, quella che il ricorrente pretende essere una sola operazione, comprende due passaggi ben distinti: l'incasso degli affitti, che corrisponde al godimento dei frutti prodotti dall'usufrutto, ed il successivo versamento di un importo fisso mensile ai propri figli, che si traduce invece in un semplice atto di disposizione del

patrimonio (Verfügungsgeschäft). Decidere diversamente significherebbe subordinare l'imposizione dei proventi da usufrutto o da altro godimento regolati dalla legge (art. 21 cpv. 1 lett. a LIFD; art. 20 cpv. 1 lett. a LT) agli accordi tra privati, creando infinite quanto inammissibili disparità di trattamento.

E. 3.5

Nel campo dei diritti reali immobiliari, le essenziali conseguenze giuridiche, che per i beni mobili sono connesse con il possesso, discendono dall'iscrizione a registro fondiario (Simonius/Sutter , Schweizerisches Immobiliarsachenrecht, volume I, Basilea/Francoforte 1995, p. 265). Una pattuizione contrattuale come quella in esame è pertanto del tutto ininfluenza ai fini dell'assoggettamento all'imposta, la quale rimane dovuta da chi è iscritto a registro fondiario quale titolare di un diritto di usufrutto e non già dall'ultimo beneficiario di un atto di disposizione del patrimonio. Premesso che il diritto fiscale disciplina i rapporti tra contribuente e ente pubblico e non quelli tra privati (Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts, 5. ediz., Zurigo 1995, p. 76), gli accordi privati in esame conferiscono al ricorrente, tutt'al più, una pretesa di diritto civile nei confronti dei due figli, affinché paghino il maggior onere d'imposta derivante dal reddito degli immobili di cui il ricorrente è usufruttuario.

E. 4.1

Il ricorrente non può nemmeno pretendere che l'autorità continui a tassarlo secondo le indicazioni esposte nella dichiarazione fiscale e già applicate nella precedente decisione di tassazione 2006. In effetti, è vero che il principio della buona fede (art. 9 Cost.) vale anche nei rapporti tra autorità fiscali e contribuenti e conferisce al cittadino il diritto, a determinate condizioni, di esigere dalle autorità che si conformino alle precise promesse che gli hanno rilasciato, senza disattendere la fiducia che ha riposto in loro (DTF 132 II 240 consid. 3.2.2; 131 II 627 consid. 6.1; 130 I 126 consid. 8.1). Il diritto tributario è tuttavia particolarmente marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1, 118 Ib 321 consid. 3b). In virtù di tale esigenza, l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (sentenza 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in: RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in: RDAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3). Il fatto che nel precedente periodo fiscale l'Ufficio di tassazione abbia accettato la suddivisione dell'imposizione dei redditi provenienti dal mapp. _____ di _____ fra il ricorrente (25%) ed i due figli (75%), come prospettato nella dichiarazione fiscale, non permette quindi di vantare un'aspettativa tutelabile in tal senso anche per il periodo fiscale 2007.

E. 4.2

Per quanto concerne invece l'asserita discussione avuta con un ispettore dell'autorità di tassazione in merito alla possibilità di concludere un contratto privato con i propri figli, in deroga all'usufrutto iscritto a registro fondiario, è qui appena il caso di ricordare che l'onere della prova spetta al contribuente. È dunque quest'ultimo a sopportare le conseguenze di difficoltà probatorie inevitabilmente connesse ad informazioni orali. Il principio della buona fede comporta sì che, a determinate condizioni, il cittadino possa

esigere dall'autorità che essa si conformi alle promesse o alle assicurazioni precise fattegli come anche di non essere tradito nella fiducia riposta a giusto titolo nelle assicurazioni e nelle promesse ricevute (RDAT I-1997 n. 36t, consid. 3 b aa, con riferimento a DTF 118 Ib 367 consid. 9a), ma ciò presuppone tra l'altro che l'informazione sia stata data senza riserve per un determinato caso unico, in base ad una completa ed esatta esposizione della fattispecie. Ora, il ricorrente non ha minimamente comprovato il contenuto delle indicazioni ricevute dall'ispettore, mentre la semplice prova di una discussione non costituisce di tutta evidenza una promessa vincolante per l'autorità.

E. 5.1

Il ricorrente osserva infine che il valore locativo dell'immobile di _____, occupato dalla ex moglie _____, è stato imposto nella partita fiscale di quest'ultima, malgrado l'iscrizione di un diritto di usufrutto a suo favore, lamentando di fatto un'incongruenza nell'operato dell'autorità di tassazione.

E. 5.2

Come esposto in precedenza (punto 1.3), per l'imposizione del reddito della sostanza immobiliare non è tuttavia determinante la configurazione giuridica del godimento, ma piuttosto chi esercita di fatto il diritto di godimento. È quindi immediatamente evidente che il valore locativo dell'appartamento al piano terreno di _____ andava imposto alla ex moglie del ricorrente, la quale lo ha avuto a disposizione per uso proprio. Allo stesso risultato si giungerebbe d'altronde anche volendo considerare tale uso gratuito quale contributo alimentare del ricorrente. In un simile caso, infatti, la moglie avrebbe comunque dovuto dichiarare il valore locativo dell'abitazione quale prestazione di alimenti ricevuta dal marito (art. 23 lett. f LIFD; art. 22 lett. f LT), mentre quest'ultimo avrebbe potuto dedurre lo stesso importo dal suo reddito a titolo di alimenti versati (art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD; art. 32 cpv. 1 lett. c LT). L'effetto della deduzione degli alimenti sarebbe poi stato neutralizzato dall'aggiunta del valore locativo nella sua tassazione, quale titolare di un diritto di godimento: il suo reddito in natura, rappresentato dal valore locativo dell'appartamento, diventerebbe così l'oggetto della sua prestazione alimentare (Pedroli , Il divorzio tra diritto civile e diritto fiscale, in: RDAT I-1998, p. 497).

E. 6

Alla luce di tutte le argomentazioni sopra esposte, il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 880 .– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario: