

# **TI\_GERICHTE 80.2017.255 vom 18. Oktober 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-10-18, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.255](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.255)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.255 du 18 octobre 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.255 del 18 ottobre 2017

## **Regeste**

Reddito della sostanza immobiliare: proventi della locazione di un immobile in usufrutto, imposizione dell'usufruttuario, solo usufrutto iscritto a RF

## **Erwägungen**

### **E. 1**

. 1.1. In primo luogo, l'insorgente sostiene che la decisione dovrebbe essere annullata già per il fatto che l'Ufficio di tassazione non lo ha convocato in udienza, nonostante la sua esplicita richiesta.

### **E. 1.2**

Gli articoli 208 cpv. 1 LT e 135 cpv. 1 LIFD stabiliscono che, nella procedura di reclamo contro una decisione di tassazione ordinaria, l'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta e che essa può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo. Né la legge tributaria cantonale né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono dunque al contribuente il diritto di essere convocato e sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende dall'art. 29 cpv. 2 Cost., poiché secondo il Tribunale federale la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata). Come ha ricordato il Tribunale federale, ciò vale in modo particolare nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette (cfr. pure l'art. 126 cpv. 2 LIFD secondo cui [solo] l'autorità di tassazione può esigere che siano fornite informazioni anche oralmente; sentenza del 14 dicembre 2006 n. 2A.438/2006 consid. 3.2).

### **E. 1.3**

Nella fattispecie, l'Ufficio di tassazione non era pertanto tenuto a convocare il reclamante prima di adottare una decisione. Un'eventuale violazione del diritto di essere sentito sarebbe comunque stata sanata nella procedura di ricorso, visto che le parti sono state convocate in udienza da questa Corte.

### **E. 2.1**

Per quanto concerne l'imposta sulla sostanza, secondo l'art. 13 cpv. 1 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), l'imposta sulla sostanza ha per oggetto la sostanza netta totale. La sostanza imponibile secondo l'art. 13 cpv. 1 LAID si compone dell'insieme degli attivi netti – cioè dopo deduzione dei debiti – che non sono esenti dall'imposta in virtù di una

disposizione speciale. Gli attivi imponibili comprendono in linea di principio tutti i diritti soggettivi – che si riferiscano a cose, crediti o partecipazioni – valutabili in denaro, cioè tutti i diritti che possono essere realizzati, cioè ceduti in cambio di una controprestazione. Si tratta in particolar modo delle cose mobili e immobili, così come definite dal diritto civile, anche se in determinati casi prevale il punto di vista economico (sentenza del Tribunale federale n. 2C\_874/2010 del 12.10.2011 consid. 3.1).

### **E. 2.2**

Per l'art. 13 cpv. 2 LAID, la sostanza gravata da usufrutto è peraltro computata all'usufruttuario (v. anche art. 40 cpv. 2 LT). L'usufrutto può essere su fondi e attribuisce all'usufruttuario il pieno godimento della cosa, salvo contraria disposizione (cfr. art. 745 cpv. 1 e 2 e art 755 cpv. 1 CC); si tratta di un diritto personale non cedibile, in quanto è solo il suo esercizio che può essere ceduto ad un terzo (cfr. art. 758 cpv. 1 CC), e non trasmissibile, in quanto si estingue con la morte dell'usufruttuario (cfr. art. 748 cpv. 2 CC). Per il fatto che non è cedibile, l'usufrutto non può essere oggetto di commercio e non ha valore venale; non rappresenta pertanto un attivo imponibile secondo l'art. 13 cpv. 1 LAID, in quanto non può essere "realizzato" secondo la giurisprudenza. La ragione per cui l'art. 13 cpv. 2 LAID precisa che la sostanza gravata da usufrutto è computata all'usufruttuario va ricercata nel fatto che l'onere fiscale deve essere ribaltato su quest'ultimo, conformemente alle regole del diritto civile (art. 765 cpv. 1 e 2 CC). In dottrina, vi è chi si domanda se il regime previsto per gli usufruttuari non debba essere esteso ai beneficiari di un diritto di abitazione (sentenza del Tribunale federale n. 2C\_874/2010 del 12.10.2011 consid. 5.3 con riferimenti a dottrina e giurisprudenza).

### **E. 2.3**

Dal punto di vista economico, la costituzione dell'usufrutto non comporta una diminuzione del valore dell'immobile bensì una sua suddivisione fra due soggetti. Al momento della costituzione, la servitù ha il suo valore massimo, mentre il fondo gravato è temporaneamente svalutato. La ripartizione dei valori iniziale non resta costante nel tempo, ma evolve continuamente: la nuda proprietà tende con gli anni a riacquistare il suo valore pieno, mentre il valore della servitù diminuisce progressivamente. Con più il valore del diritto spettante all'usufruttuario diminuisce, più si reintegra il valore del diritto del nudo proprietario, come se si trattasse di vasi comunicanti (Locher, Besteuerung von Rente und rentenähnlichen Rechtsverhältnisse in der Schweiz, in SJZ 87/1991, p. 188 s.). In dottrina si sottolinea come la scelta del legislatore, di trattare l'usufruttuario come se fosse proprietario, non sia sorretta da motivi evidenti. Non è infatti giustificato che l'usufruttuario sia imposto sull'intero valore del bene anziché soltanto sul valore del suo diritto (Locher, op. cit., p. 209 s.; Von Erlach, Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz, Zurigo 1981, p. 139). Infatti, il valore dell'usufrutto corrisponde al valore di reddito capitalizzato di tale diritto, che dipende dai proventi dell'usufrutto e dalla sua durata. Nella misura in cui la legge prevede che l'usufruttuario sia imposto, non in base al valore di reddito capitalizzato del suo diritto, bensì sullo stesso valore che gli sarebbe attribuito se avesse la piena proprietà, essa dispone un ingiustificato spostamento dell'imposizione della sostanza dal nudo proprietario all'usufruttuario (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 a ediz., Zurigo 2013, n. 8 ad § 38, p. 705 e giurisprudenza citata).

### **E. 3.1**

In merito all'imposta sul reddito, secondo gli articoli 21 cpv. 1 lett. a e b LIFD e 20 cpv. 1 lett. a e b LT, è imponibile il reddito da sostanza immobiliare, segnatamente: a. i proventi dalla locazione, dall'affitto, dall'usufrutto o da altro godimento; b. 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 contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito. L'usufrutto è dunque menzionato due volte. Si tratta di delimitare il campo d'applicazione delle due disposizioni.

### **E. 3.2**

In presenza di un usufrutto, si devono distinguere due trasferimenti diversi dell'uso di un bene immobile. In primo luogo, il proprietario può concedere il diritto di usufrutto all'usufruttuario, cessione che consente al proprietario di conseguire un reddito in contropartita della concessione di quel diritto reale limitato che è l'usufrutto. Questo reddito è imponibile secondo quanto prevedono gli articoli 21 cpv. 1 lett. a LIFD e 20 cpv. 1 lett. a LT. In secondo luogo, l'usufruttuario può cedere l'uso a titolo oneroso ad un terzo, cosa che consente all'usufruttuario di realizzare un reddito tratto dal bene che è oggetto dell'usufrutto, cioè l'immobile. L'imposizione di questo reddito in capo all'usufruttuario non è prevista espressamente e direttamente dall'art. 21 cpv. 1 lett. a LIFD (art. 20 cpv. 1 lett. a LT, per il diritto cantonale) né da un'altra disposizione. L'imposizione dipende pertanto solo dall'applicazione per analogia all'usufruttuario delle disposizioni fiscali applicabili al proprietario dell'immobile (cioè dell'art. 21 cpv. 1 lett. a LIFD), applicazione che è resa possibile in particolar modo dall'art. 765 CC (Merlino, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 57 ad art. 21 LIFD, p. 511; v. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 58 ad art. 21 LIFD, p. 435).

### **E. 3.3**

Vi è poi il caso del contribuente che "ha a disposizione [immobili o parti di essi] per uso proprio in forza... di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito" (articoli 21 cpv. 1 lett. b LIFD e 20 cpv. 1 lett. b LT). Questo contribuente è assoggettato all'imposta sul valore locativo dell'immobile. Secondo il Tribunale federale, tale disposizione si applicherebbe anche nel caso in cui il diritto di godimento ottenuto a titolo gratuito non sia di natura reale, bensì di natura puramente obbligatoria. Il nuovo diritto federale avrebbe infatti adottato una nozione economica di usufrutto, che si estende cioè ad ogni godimento e non si limita al ristretto senso civilistico del termine, come parrebbe invece suggerire la lettera degli art. 20 cpv. 1 lett. b LT e 21 cpv. 1 lett. b 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 p. 322 = StE 2002 B 25.3 n. 28; giurisprudenza criticata da Merlino, op. cit., n. 103 ad art. 21 LIFD, p. 526 e autori citati).

### **E. 4.1**

Nel caso in esame, il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ è intestato a \_\_\_\_\_ e, nel periodo fiscale litigioso, nessun diritto di usufrutto era stato iscritto. Anche dei conti bancari su cui venivano versate le pigioni degli inquilini era titolare lo stesso \_\_\_\_\_, sebbene quale avente diritto economico, sul formulario A, sia indicato il figlio RI 1. Ciononostante, il ricorrente ha dichiarato le entrate provenienti dalla locazione degli

appartamenti siti nell'immobile del padre, e i relativi costi, quale usufruttuario del fondo.

#### **E. 4.2**

Come precedentemente rilevato, il diritto tributario sottopone l'usufruttuario allo stesso trattamento fiscale del proprietario, sia per l'imposta sulla sostanza sia per l'imposta sul reddito. Per quanto concerne in particolare quest'ultima imposta, il ricorrente rientrerebbe nella casistica dell'usufruttuario che cede l'uso a titolo oneroso ad un terzo, conseguendo in tal modo un reddito tratto dall'immobile che è oggetto dell'usufrutto. Si è sottolineato come l'imposizione di questo reddito in capo all'usufruttuario non sia prevista espressamente e direttamente dagli articoli 21 cpv. 1 lett. a LIFD e 20 cpv. 1 lett. a LT, ma dipenda dall'applicazione per analogia all'usufruttuario delle disposizioni fiscali relative al proprietario dell'immobile, applicazione che è resa possibile in particolar modo dall'art. 765 CC (v. supra, consid. 2.2). Secondo l'art. 765 cpv. 1 CC, le imposte e le tasse sono infatti sopportate dall'usufruttuario, per la durata del suo usufrutto. Ora, proprio la circostanza che l'assoggettamento dell'usufruttuario dipenda sostanzialmente dal fatto che lo stesso diritto civile impone di sottoporlo allo stesso trattamento previsto per il proprietario, impone di delimitarne il campo di applicazione al solo usufrutto secondo il diritto civile. Per la costituzione dell'usufrutto è necessaria l'iscrizione nel registro fondiario se si tratta di fondi (art. 746 cpv. 1 CC). Si è detto che un campo di applicazione più esteso potrebbe entrare in considerazione quando si tratta di applicare gli articoli 21 cpv. 1 lett. b LIFD e 20 cpv. 1 lett. b LT. In questa ipotesi, si tratta di imporre l'usufruttuario che ha direttamente il godimento di un bene immobile "per uso proprio". Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, tale base legale consentirebbe di assoggettare all'imposta sul reddito anche la persona che abita in un immobile gratuitamente, pur non essendo titolare di un usufrutto iscritto a Registro fondiario. Non è tuttavia chiaramente il caso dell'insorgente, che non abita l'immobile di proprietà del padre, ma si limita a percepirne i proventi, tramite il genitore che glieli riversa.

#### **E. 4.3**

L'insorgente fa riferimento alla circolare n. 1 del gennaio 2003 della Divisione delle contribuzioni ("Usufrutto e diritto di abitazione nell'ambito dell'imposta ordinaria"), nella quale a pagina 1 si legge quanto segue: La costituzione dell'usufrutto su un bene immobile avviene mediante iscrizione a Registro fondiario (art. 746 CCS), tuttavia in materia fiscale si ammette, per prassi, che l'usufrutto possa esistere anche senza iscrizione a Registro fondiario. Nei casi controversi l'autorità di tassazione non sarà però tenuta a riconoscere per principio la validità di un usufrutto, ma potrà esigere, per maggiore sicurezza e trasparenza, l'iscrizione a Registro in adeguamento al principio civilistico dell'istituto. Le circolari rientrano fra le ordinanze amministrative e non costituiscono pertanto norme giuridiche vincolanti. Di conseguenza, esse non fanno sorgere alcun diritto né obbligo nei confronti di privati, ma contengono unicamente disposizioni interne all'amministrazione circa la condotta dei funzionari fiscali (cfr. p. es. la sentenza del TF del 5.12.2013 n. 2C\_450/2013, in RF 69/2014 p. 216, consid. 2.3 con riferimenti). Dovendo interpretare le frasi richiamate dal ricorrente, tenendo conto del diritto applicabile, si può ritenere che l'autorità fiscale abbia voluto venire incontro a contribuenti che usano a titolo gratuito un immobile che appartiene ad un'altra persona, senza che tuttavia sia stato iscritto a Registro fondiario un usufrutto o un diritto di abitazione. In altre parole, la prassi cui fa riferimento la circolare della Divisione delle contribuzioni non può che concernere i casi in cui un contribuente "ha a disposizione [immobili o parti di essi] per uso proprio in forza... di un usufrutto ottenuto a

titolo gratuito” (articoli 21 cpv. 1 lett. b LIFD e 20 cpv. 1 lett. b LT). Come già ricordato, infatti, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il godimento cui fa riferimento questa disposizione legale non è solo fondato su un diritto reale, ma anche quello basato su un diritto di natura puramente obbligatoria. Si può dunque immaginare che, in presenza di un contribuente che dona ai propri figli la casa in cui vive, pur continuando ad abitarvi, il fisco attribuisca il valore locativo della stessa non ai figli bensì al genitore, ormai non più proprietario. In una simile situazione, anche ai fini dell’imposta sulla sostanza, l’immobile sarebbe verosimilmente imputato al padre e non ai figli. In ogni caso, non si potrebbe ammettere che il proprietario di un immobile di reddito pretenda di non essere assoggettato all’imposta sui proventi della locazione, solo perché ha versato il denaro ricevuto ad un’altra persona, anche se si tratta di un figlio. La certezza del diritto verrebbe eccessivamente compromessa.

#### **E. 5**

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono 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. 1’000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1’100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presen Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d’appello Il presidente: La segretari a :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.