

TI_GERICHTE 80.2019.90 vom 23. Januar 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-01-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.90

FR: TI_GERICHTE 80.2019.90 du 23 janvier 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.90 del 23 gennaio 2019

Regeste

Reddito della sostanza immobiliare: proventi della locazione di un immobile in usufrutto, accordo di “rinuncia temporanea”, donazione del reddito netto al nudo proprietario

Erwägungen

E. 1

Nel caso esposto in narrativa il qui ricorrente chiede che la decisione su reclamo venga annullata e che il trattamento fiscale dell’ “accordo di rinuncia temporanea ad usufrutto” venga valutato nel senso dell’imposizione unicamente della sua quota parte – al netto delle spese - dei redditi generati dall’immobile del quale è nudo comproprietario.

E. 2.1

L’usufrutto è un diritto reale. Più precisamente è una servitù personale propriamente detta indissolubilmente legata alla persona del suo titolare. È pertanto incedibile e intrasmissibile agli eredi (DTF 133 III 311 consid. 4.2.2. p. 321; sentenza TF 2C_874/2010 del 12.10.2011 consid. 5.3., in RDAF 2011 II 550, StE 2012 B 73.11 n. 1; Steinauer , Les droits réels, Tome III, 4a ed.. 2012, n. 2403). Secondo l’art. 755 cpv. 1 e 2 CC, l’usufruttuario ha il possesso, l’uso ed il godimento della cosa, e ne ha pure la gestione (DTF 130 III 302 consid. 3.1. p. 303). 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

L’usufrutto d’immobili viene costituito mediante iscrizione a Registro fondiario (art. 746 cpv. 1 CC). Si estingue tramite la radiazione di tale iscrizione (art. 748 cpv. 1 CC). Le cause di estinzione sono la scadenza del termine, rispettivamente la rinuncia o la morte dell’usufruttuario (art. 748 cpv. 2 e 749 cpv. 1 CC). Tali cause di estinzione esprimono il carattere intrasmissibile del diritto di usufrutto e sono di natura imperativa (Steinauer , op. cit., n. 2464; sentenza TF DTF 143 II 402 del 21.6.2017, consid. 6.2.; sentenza TF 2C_874/2010 del 12.10.2011 consid. 5.3.).

E. 2.3

In merito alla possibilità della rinuncia parziale all'usufrutto a favore del nudo proprietario, l'Alta Corte ha già avuto modo di affermare, nella sentenza 4C_235/2005 del 24.10.2005 consid. 3.2, in relazione alla legittimazione dei nudi proprietari nell'ambito del procedimento sulla determinazione del canone di locazione dovuto dal locatario che, anche supponendo che una simile rinuncia sia ammissibile, la stessa non può comunque discendere da un annullamento del credito mediante convenzione ai sensi dell'art. 115 CO. Il Tribunale federale ha ribadito, nella stessa circostanza, che la rinuncia all'usufrutto immobiliare esige, del resto, la radiazione dell'iscrizione a registro fondiario (art. 748 CC; 4C.235/2005 del 24.10.2005, consid. 3.2.; v. anche von Erlach, *Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz*, Zurigo 1981, p. 34; in merito alla necessità della radiazione a Registro fondiario dell'usufrutto v. anche Steinauer, *Les droits réels*, Tome III: Servitudes personnelles, chargers foncières, Droits de gage immobiliers, Droits de gage mobiliers, 4 a ed., Berna 2012, n. 2462).

E. 3.1

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. 3.2

Per l'art. 13 cpv. 2 LAID, la sostanza gravata da usufrutto è peraltro computata all'usufruttuario (v. anche art. 40 cpv. 2 LT). 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. 3.3

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. 4.1

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. 4.2

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. 4.3

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 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. 5.1

I ricorrenti ritengono che l'autorità fiscale non abbia tenuto debitamente in considerazione, dal punto di vista fiscale, l'accordo di rinuncia temporanea all'usufrutto, concluso con l'usufruttuario. Sono dell'avviso inoltre che, per la rinuncia temporanea all'esercizio dell'usufrutto, non sia necessaria alcuna modifica dell'iscrizione a Registro fondiario.

E. 5.2.1

Le parti hanno stipulato il 2.1.2016 un “Accordo di rinuncia temporanea ad usufrutto”. A tenore dello stesso, veniva indicato a titolo di premessa che “ il figlio ha necessità di poter disporre di liquidità per poter completare gli studi che segue attualmente a _____ ”. _____ (padre) ed il qui insorgente stabilivano pertanto una “ sospensione transitoria del diritto di usufrutto del padre sui beni immobili indicati per la quota di proprietà del figlio, a partire dal 01.01.2016 fino al 31.12.2018 ” (punto 1). Al punto 2 della pattuizione veniva espressamente convenuto che “ il padre verserà quindi al figlio, nel modo da concordare di anno in anno, la quota corrispondente agli affitti al netto delle spese di manutenzione, gestione ed amministrazione ”. Al punto 3 veniva di poi specificato “ L'onere fiscale della parte dell'usufrutto a cui il padre ha rinunciato è a carico del figlio ”.

E. 5.2.2

Nell'ambito della procedura di reclamo, _____ (cfr. gravame presentato all'UT il 6.3.2018) precisava all'UT le ragioni per le quali aveva esposto, nella dichiarazione fiscale unicamente la sua quota parte dei redditi generati dall'immobile di _____: “(...) nell'allestimento della dichiarazione non ho esposto il valore di sostanza, e quindi anche il relativo debito ipotecario della proprietà di _____, perché la volontà espressa con l'accordo di rinuncia parziale di usufrutto da parte di mio padre, di cui ho allegato copia alla dichiarazione, era quella di cedere unicamente la quota parte dei redditi dell'immobile al netto delle spese di manutenzione, e non anche la quota parte di sostanza e debito ipotecario con i relativi oneri ”.

E. 5.3.1

Ora, sia dalla lettura dell'accordo di rinuncia sia dal contenuto del gravame, risulta che la titolarità dell'usufrutto e del suo esercizio sono sempre rimaste in capo a _____. Dalla semplice consultazione del registro fondiario si può del resto immediatamente notare che il diritto di usufrutto non è mai stato cancellato dal Registro fondiario, cosa che è invece necessaria in caso di rinuncia.

E. 5.3.2

L'art. 758 cpv. 1 CC permette all'usufruttuario di trasferire l'esercizio del proprio diritto ad un terzo, in particolar modo di cedere in locazione la cosa che ha in usufrutto (sentenza TF 4C.235/2005 del 24.10.2005, consid. 3.2; DTF 113 II 121). _____, in veste di

usufruttuario, ha continuato a cedere a titolo oneroso l'immobile a terzi (vista l'esistenza dei contratti di locazione sottoscritti), realizzando così un reddito, che gli ha permesso, fra le altre cose, di provvedere alle spese di manutenzione, amministrazione e gestione dello stabile. Non vi è pertanto stata alcuna rinuncia, o estinzione dell'usufrutto. Se fosse intervenuta una rinuncia all'usufrutto, il ricorrente sarebbe dovuto subentrare nei contratti di locazione, quale locatore, al posto del padre. Il fatto che gli inquilini abbiano continuato a versare le pigioni a quest'ultimo impone di concludere che il reddito degli immobili in questione è stato da lui conseguito, in virtù dell'usufrutto.

E. 5.4

L'accordo tra le parti era del resto circoscritto alla quota parte dei redditi derivanti dalla locazione dell'immobile di _____ (al netto delle spese di manutenzione, gestione ed amministrazione) e non anche alla quota parte della sostanza. Se vi fosse effettivamente stata una rinuncia all'usufrutto essa avrebbe quantomeno comportato che non solo i redditi immobiliari fossero percepiti direttamente dai nudi proprietari (divenuti nel frattempo proprietari a tutti gli effetti) ma che anche la quota parte della sostanza fosse imputata nelle rispettive dichiarazioni fiscali. L'effetto dell'accordo litigioso è consistito dunque unicamente nell'obbligo, assunto dal padre usufruttuario, di versare al figlio nudo proprietario le pigioni nette da lui incassate. La convenzione non ha invece in alcun modo comportato che i diritti spettanti all'usufruttuario siano stati attribuiti al ricorrente, a cominciare dal diritto di cedere in locazione gli immobili.

E. 5.5

Si impone dunque la conclusione che, nonostante le parti abbiano voluto denominare la loro contrattazione "accordo di rinuncia temporanea ad usufrutto", la convenzione in discussione ha unicamente implicato l'obbligo, per l'usufruttuario degli immobili, di cedere a due dei tre nudi proprietari il reddito netto proveniente dalla gestione degli appartamenti ceduti in locazione. Nella misura in cui – come rettamente rilevato dall'autorità fiscale – l'usufruttuario ha in tal modo proceduto a una donazione a favore dei suoi figli, la stessa è esente dall'imposta di donazione, in applicazione dell'art. 154 cpv. 1 lett. f LT.

E. 6.1

Il ricorrente censura il fatto che la stessa autorità fiscale, a pochi mesi di distanza, nell'ambito della procedura di tassazione del fratello _____, il quale aveva postulato l'imposizione dei redditi nella propria partita fiscale, mentre che la sostanza fosse imposta in quella del padre, gli aveva dato ragione.

E. 6.2

Per consolidata prassi, il principio della legalità dell'attività amministrativa prevale su quello della parità di trattamento. Il diritto all'uguaglianza di trattamento nell'illiceità può essere ammesso, eccezionalmente, soltanto quando, non in un caso isolato e neppure in alcuni casi, bensì secondo una prassi costante un'autorità deroga alla legge e dà a divedere che anche in futuro non deciderà in modo conforme alla legge. Allora il cittadino ha diritto di esigere di beneficiare anch'egli dell'illegalità, sempre che ciò non leda altri interessi legittimi. Qualora un'autorità esplicitamente riconosca l'illegittimità di una determinata prassi anteriore e affermi chiaramente di volersi in futuro conformare alla legge, il principio dell'uguaglianza di trattamento deve cedere il passo a quello della legalità (sentenza 2C_409/2012 del 19.2.2013 consid. 2.2 e giurisprudenza citata).

E. 6.3

Ora, il caso a cui si richiama il ricorrente è uno solo e la stessa autorità di tassazione ha riconosciuto di essere incorsa in errore, tanto è vero che ha successivamente adottato una nuova decisione, avvalendosi della procedura di revisione. Ne consegue che anche questo argomento ricorsuale non può essere tutelato.

E. 7

Il ricorso è respinto la tassa di giustizia e le spese 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 600.– 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.