

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

1

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -

Dott. CARACCIOLO Giuseppe - rel. Consigliere -

Dott. CIGNA Mario - Consigliere -

Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 2445-2014 proposto da:

I.R. (OMISSIS), elettivamente domiciliata in ROMA, VIA RUGGIERO BONGHI 11, presso lo studio dell'avvocato BORRACCINO ANTONIO, rappresentata e difesa dall'avvocato IODICE GENEROSO MARCO TULLIO giusta mandato a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VTA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 358/45/2012 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI del 29/11/2012, depositata il 03/12/2012;

2 udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 13/01/2016 dal Consigliere Relatore Dott. GIUSEPPE CARACCILO. La Corte, ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

Il relatore cons. Giuseppe Caracciolo, letti gli atti depositati.

### Svolgimento del processo - Motivi della decisione

I.R. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Napoli, con la quale è stato accolto l'appello proposto dall'Agenzia avverso la decisione della CTP di Caserta n. 40-16-2010 che aveva accolto il ricorso della contribuente ad impugnazione di avviso di accertamento per IRPEF anno 2003, avviso adottato sulla premessa che la I. non avesse dichiarato un reddito da locazione di immobile diverso da abitazione (lastrico solare), di cui la stessa risultava essere comproprietaria in comunione con il marito e che la stessa I. aveva concesso in locazione prima a tale "Simens spa" e poi a tale "Wind spa".

Con la sentenza impugnata la CTR -dato atto che risultava provata la comproprietà dell'immobile in capo alla I. ed al marito di quella- ha evidenziato che il contratto di locazione era stato stipulato dalla sola I. che ivi aveva anche dichiarato di avere la piena e completa disponibilità dell'immobile, ivi risultando pure che il canone doveva essere accreditato su un conto corrente intestato alla locatrice. La I. - d'altronde - non aveva comprovato la effettiva ripartizione del menzionato reddito tra lei ed il coniuge. Ciò posto, la CTR - dopo avere rilevato che sul punto della tassabilità del reddito in argomento si era formato il giudicato, così come si era formato giudicato circa il fatto che non spettasse la detrazione del 15% del canone- argomentava nel senso che non si potesse presumere la ripartizione del reddito in argomento tra i coniugi e per il solo fatto che il bene risultasse cointestato, "in presenza della prova contraria fornita dagli articoli citati del contratto di locazione", donde si evinceva che il canone era da attribuire alla sola I., cui pure andava imputata la omessa denuncia ai fini fiscali.

La parte contribuente ha proposto ricorso affidandolo a due motivi.

L'Agenzia si è difesa con controricorso.

Il ricorso - ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. assegnato allo scrivente relatore - può essere definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c..

3 Con il primo motivo di impugnazione (centrato sulla violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 4 e 26) e con il secondo motivo (centrato sulla violazione delle "norme riguardanti la comunione legale dei beni", art. 177 c.c. e ss.) la parte ricorrente si duole che il giudicante abbia attribuito rilievo alla previsione contrattuale in violazione dell'art. 4 TUIR che prevede l'imputazione per metà a ciascuno dei coniugi dei redditi dei beni che formano la comunione legale e dell'art. 26 TUIR che prevede che i redditi fondiari concorrano, indipendentemente dalla loro percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà. La comunione legale esistente sul bene locato attribuisce ai coniugi "pari poteri gestori e di conseguenza anche obblighi fiscali", sicchè non avrebbe potuto avere rilievo alcuno l'omessa dichiarazione della residua quota di reddito da parte dell'altro coniuge comproprietario, il quale non era stato oggetto di nessuna richiesta di pagamento, per tale titolo, da parte dell'Amministrazione Fiscale. La parte ricorrente si duole ancora che la pronuncia impugnata abbia violato la disciplina della comunione legale tra i coniugi, nel mentre avrebbe dovuto ritenere parimenti obbligato anche l'altro coniuge comproprietario, senza rilevanza del fatto che il contratto di locazione fosse stato stipulato da un solo comproprietario.

I motivi in rassegna appaiono infondati o inammissibili e da disattendersi.

Quanto al secondo motivo (che, per logica, deve intendersi sorretto dal congiunto riferimento all'art. 4 del TUIR e art. 177 c.c., per quanto la parte ricorrente abbia fatta separata valorizzazione delle due norme a riguardo dei due distinti motivi) esso appare inammissibile per difetto di autosufficienza a riguardo del presupposto storico necessario ai fini dell'applicazione nella specie di causa delle norme richiamate.

Ed invero, la parte ricorrente si è limitata ad affermare l'esistenza del titolo di proprietà sub specie di comunione legale tra i coniugi, ma non ha offerto il dettaglio in ordine alle modalità con cui tale presupposto è stato dimostrato in causa.

Poichè nella pronuncia impugnata si fa esclusivo riferimento all'esistenza di una "comunione" tra le parti del rapporto coniugale, quest'ultima ben potrebbe essere di genere incidentale, vuoi per il fatto che l'immobile può essere stato congiuntamente acquistato dai coniugi versanti in separazione legale dei beni, vuoi per il fatto che l'immobile può essere stato acquistato congiuntamente prima del matrimonio.

Non vi è quindi ragione di passare all'esame del merito della doglianza proposta con il ridetto motivo.

Quanto al primo motivo, esso appare infondato nella parte in cui la ricorrente assume che la tassazione del reddito da locazione avrebbe dovuto essere in ogni caso riferita ad entrambi i comproprietari, a

mente dell'art. 26 del TUIR e perciò indipendentemente dalla effettiva percezione del canone da parte di uno o più dei comproprietari.

4 Benvero, l'art. 26 deve essere letto in correlazione con il precedente articolo 25 il quale definisce i redditi fondiari, identificandoli in quelli inerenti ai terreni ed ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti nel catasto. Si tratta quindi dei redditi quantificabili sulla base delle risultanze catastali (e perciò redditi medi, ordinari, ritraibili in condizioni normali dagli immobili in ragione di una classificazione per categorie) che sono oggetto di imposizione non in ragione del criterio dell'effettiva ricchezza prodotta bensì del criterio dell'astratta potenzialità a produrre reddito, a prescindere dal concreto realizzarsi del reddito stesso e dalla sua reale entità.

Per questa stessa ragione l'art. 26 adopera la formula "indipendentemente dalla percezione" (onde indicare il criterio del concorso di detti cespiti alla formazione del reddito complessivo dei soggetti che li possiedono) e non già (o, non solo) per significare un'astratta identificazione per criterio legale dei soggetti ai quali i redditi in parola devono essere imputati. Per ciò stesso, non potranno essere annoverati a siffatta categoria (anche perchè non sono contemplati nel catalogo che di detta categoria reddituale è fatto al comma 2 dell'art. 25) i "redditi derivanti da contratto di locazione", indipendentemente dal fatto che nell'art. 26, comma 1 si trovi giustapposta (per effetto delle modifiche introdotte dalla L. n. 431 del 1998, art. 8) una disciplina per regolamentare l'ipotesi della mancata percezione dei redditi di locazione delle unità immobiliari ad uso abitativo, poichè da detta sedes materiae nulla può essere fatto derivare a proposito dell'alterazione della categorie concettuali di cui si è detto.

E neppure può rilevare a tale proposito che il legislatore (art. 37, comma 4-bis del TUIR) abbia ritenuto di creare una disciplina speciale per determinare l'ammontare del reddito dichiarabile in ordine ai fabbricati dati in locazione, sì che prevalga quello di locazione (sub condizione dell'avvenuta registrazione del contratto di locazione) ovvero quello fondiario a seconda di quale sia l'ammontare più elevato, perchè ancora una volta ciò non altera la distinzione tra le categorie concettuali ma serve soltanto come criterio di selezione dei redditi che si ritengono rilevanti ai fini della composizione della base imponibile.

Non vi è dubbio quindi che ai fini della disciplina del reddito derivante da contratto di locazione non possa essere applicata la regola che deriva dalla formula "indipendentemente dalla percezione", che il legislatore ha inteso riservare (per le ragioni di cui già si è detto) a riguardo dei soli redditi fondiari. Sul punto concorda anche Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15171 del 26/06/2009, sebbene con un sintetico, ma non per questo meno chiaro e pregnante, accenno.

Resta quindi ineludibilmente applicabile alla specie di causa la regola generale dell'art. 1 TUIR secondo il quale è presupposto di imposta "il possesso di redditi in danaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6", con le inevitabili conseguenze di genere classificatorio (per i fini per i quali ciò

5 eventualmente rilevi) che si vogliono eventualmente trarre nell'ottica dell'appartenenza del reddito di cui trattasi all'una o all'altra categoria di cui alla norma ora menzionata. E perciò resta anche confermata la regola di cui il giudice del merito ha fatto applicazione, relativa alla necessità di autonoma imputazione del reddito di locazione rispetto al titolo reale di possesso ove ne risulti concretamente differenziata la percezione, non essendoci ostacolo alcuno ad attribuire il reddito derivante dalla concessione in locazione non solo in capo a soggetto del tutto diverso dal legittimo proprietario (in termini si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19166 del 15/12/2003) ma anche in capo ad alcuni soltanto dei comproprietari che risultino essere effettivi locatari e percettori dei redditi che dalla locazione derivano.

La sentenza impugnata non merita dunque cassazione avendo fatto corretto governo della disciplina di legge.

Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza.

Roma, 30 luglio 2015.

ritenuto inoltre:

che la relazione è stata notificata agli avvocati delle parti;

che la parte ricorrente ha depositato memoria nella quale nella insistito per la declaratoria di fondatezza di entrambi i motivi di impugnazione;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, ritiene di non poter condividere la proposta contenuta nella relazione, dovendosi -per contro- ritenere fondato il primo motivo di ricorso che, pur centrato sulla contemporanea violazione degli artt. 4 e 26 del TUIR, sostanzialmente appare fondato a riguardo delle ragioni mercè le quali la ricorrente si duole della mancata applicazione del regime fiscale dei redditi che formano oggetto della comunione legale tra i coniugi, a mente della prima delle due norme invocate, e perciò potendosi del tutto prescindere dall'applicazione della seconda delle due norme in argomento. In quest'ottica, deve preliminarmente convenirsi con la parte ricorrente a riguardo del fatto che non può considerarsi onere a suo carico quello di fornire -in questa sede- autosufficiente descrizione dei fatti necessari alla dimostrazione che l'immobile per cui è causa è compreso nella comunione legale dei beni a cui assume essere informato il regime patrimoniale del suo matrimonio. Ed invero, di ciò si trova già positivo accertamento nella pronuncia impugnata che -sia pure con accenti non peculiarmente perspicui e valorizzando un difetto di prova incongruamente posta a carico della parte pubblica- sul punto è comunque rimasta non censurata e con riguardo ad una valutazione in fatto che è precipuo oggetto delle competenze tipiche del giudice del merito. Ne consegue il sollievo da qualunque necessità in capo alla parte ricorrente di assolvere ad ulteriori oneri di allegazione.

6  
Ciò posto (e poichè coincide la ricostruzione del giudice di appello e della parte ricorrente in ordine al fatto che quest'ultima avesse protestato sin dal primo grado di avere titolo all'applicazione del regime fiscale di cui al menzionato art. 4 TUIR) il giudice del merito non avrebbe potuto omettere di valorizzare siffatta appartenenza dell'immobile alla comunione coniugale al fine di fare applicazione (prescindendo dalle apparenze contrastanti desumibili dal patto di locazione e prescindendo dall'applicazione della disciplina dell'art. 25 TUIR) della specifica disciplina di imputazione dei redditi derivanti dai beni che formano la comunione medesima, in difetto della prova di deroghe al regime legale di quest'ultima. Il menzionato art. 4 prevede, infatti, una imputazione necessaria dei redditi in parola, con la sola deroga riservata alla eventuale previsione di modifiche convenzionali stipulate a mente dell'art. 210 c.c., sicchè altre pattuizioni (per di più intervenute con terzi estranei alla comunione legale) non sono idonee a modificare l'imputazione legale dei redditi ai fini fiscali. In presenza degli indicati presupposti di fatto, non avrebbe potuto il giudice del merito pretermettere l'applicazione della menzionata regola di legge per dare rilievo ad una pattuizione che non può avere efficacia di deroga rispetto alla disciplina imperativa contemplata dalla norma fiscale che, si ripete, per i redditi dei beni che appartengono alla comunione coniugale trova limite nella sola stipulazione della comunione convenzionale;

consegue di necessità che la pronuncia impugnata - che non ha fatto applicazione dei richiamati principi - debba considerarsi meritevole di cassazione per l'accoglimento del primo motivo, con assorbimento del secondo, e rinvio al medesimo giudice del merito, onde quest'ultimo rinnovi il proprio apprezzamento delle censure di appello alla luce della diritto correttamente applicabile;

che le spese di lite posso essere regolate dal giudice del rinvio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la decisione impugnata e rinvia alla CTR Campania che, in diversa composizione, provvedere anche sulle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 13 gennaio 2016.

Depositato in Cancelleria il 17 febbraio 2016