

Altalex > Tributa... > Locazioni non abitative e sfratto per morosità: niente t...

TRIBUTARIO

Locazioni non abitative e sfratto per morosità: niente tasse sui canoni non percepiti

Commissione Tributaria Provinciale, Firenze, sez. I, sentenza 28/06/2016 n° 1007



Di Tullio Aggio
Professionista - Avvoc...



Publicato il 06/02/2017



Alle locazioni ad uso non abitativo si deve estendere analogicamente l'esclusione dalla tassazione dei canoni non percepiti prevista per le locazioni ad uso abitativo, qualora la morosità sia

accertata con provvedimento giurisdizionale.

Sommario: [1. Il fatto](#) - [2. Introduzione](#) - [3. Brevi cenni sulla determinazione della base imponibile](#) - [4. Effetti della risoluzione del contratto di locazione per inadempimento \(morosità\)](#) - [5. Conseguenze della risoluzione in ambito fiscale](#) - [6. Rapporti tra imposizione nelle locazioni abitative e nell'uso diverso](#) - [7. Conclusioni](#)

1. IL FATTO

Nel corso del 2009, anno di imposta oggetto dell'avviso di accertamento poi contestato, la sig.ra NA ha agito contro i conduttori di due fondi locati ad uso commerciale che si erano resi morosi nel pagamento di vari canoni di locazione.

Ha quindi ottenuto convalida di [sfratto](#) per per morosità di entrambi i suoi conduttori, oltre all'ingiunzione di pagamento dei canoni non corrisposti e da corrispondere fino al rilascio ex [art. 664 c.p.c.](#)

È stata quindi espletata l'intera procedura esecutiva ed il rilascio dei fondi è avvenuto coattivamente.

Nessun canone è stato poi recuperato dai conduttori morosi e la sig.ra NA non ha quindi calcolato tali somme non riscosse per determinare la base imponibile della propria dichiarazione dei redditi.

L'agenzia delle entrate ha quindi emesso avviso di accertamento, determinando il reddito da fabbricati anche sulla base dei canoni non percepiti.

Fallita l'istanza di autotutela, la sig.ra NA ha adito al Commissione Tributaria Provinciale di Firenze che ha emanato il provvedimento in commento.

2. INTRODUZIONE

Con la sentenza in commento, la Commissione Tributaria di Firenze ha preso posizione riguardo alla controversa questione relativa alla tassazione dei canoni non percepiti nell'ipotesi di locazione ad uso diverso oggetto di una convalida di [sfratto](#) per morosità.

La questione vede contrapposti diversi orientamenti sia di legittimità che di merito. La stessa Corte Costituzionale (C. Cost. n. 362 del 2000) è intervenuta sull'argomento, senza tuttavia riuscire, apparentemente, a risolverla.

(a) Secondo un primo orientamento (Cass. Sez Trib. n. 651 del 2012) il contribuente dovrebbe calcolare tali canoni, anche se non riscossi, fino alla data della convalida. Solo in

tale momento il contratto verrebbe risolto ope judicis e di conseguenza il canone convenzionalmente determinato nel contratto cesserebbe di avere rilevanza per la determinazione della base imponibile.

(b) Secondo altro orientamento invero portato avanti in alcune occasioni solo dal Centro Di Pescara, si dovrebbe addirittura avere riguardo ad un momento successivo alla convalida, ovvero al momento in cui il provvedimento di rilascio risulta esigibile ex [art. 663 u.c.p.c.](#) In base a tale articolo (e per prassi comune anche in altri casi), l'esigibilità del rilascio conseguente alla convalida è posticipata di 30 giorni dalla data della convalida.

(c) Di opposto avviso certa giurisprudenza di merito (CTP di Milano n 79/44/11 del 4/03/2011), secondo cui la sentenza di risoluzione, avendo carattere costitutivo con effetti retroattivi, garantisce di non considerare i canoni a far data dall'inizio dell'insolvenza.

(d) Vicina alla tesi di cui sopra altra parte della giurisprudenza di merito (CTP di Brescia n. 365/05/2014 del 4/04/2015), secondo cui se nel contratto di locazione è indicata una clausola risolutiva espressa, si dovranno indicare i canoni solo fino alla data in cui ci si dichiara di avvalersi di tale clausola. Questa comporterebbe l'estinzione del contratto per i periodi successivi.

(e) Altra parte della giurisprudenza (CTP di Bergamo n. 516 del 01/07/2014) ha ritenuto che, dimostrata la non percezione dei canoni, si debba applicare in via analogica ai contratti per uso diverso l'esclusione dalla tassazione dei canoni non percepiti anche alle locazioni ad uso non abitativo. A questa impostazione ha aderito la CTP di Firenze con la sentenza in commento.

Al fine di procedere con un'analisi della sentenza, si ritiene opportuno premettere brevi cenni sulla fattispecie in esame.

3. BREVI CENNI SULLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

Il legislatore ha ritenuto che i fabbricati siano naturalmente produttivi di reddito, siano essi locati o meno e la determinazione della base imponibile è data dalla rendita catastale (se sfitti) o dal canone convenuto nel contratto (se locati), ex art. 36 e 37 tuir.

Dalla lettura di tali articoli emerge che nulla rileva (in modo diretto almeno) la concreta percezione del canone previsto nel contratto di locazione "in essere".

Per opposto, elemento essenziale ai fini impositivi è la vigenza, intesa come esistenza, del contratto di locazione.

Conforme a quanto sopra la circolare dell'AG. Entrate del n. 11/E del 21.05.2014 (in estratto):

“Pertanto, ove il reddito fondiario sia costituito dal canone di locazione, non rileva il canone effettivamente percepito dal locatore, bensì l'ammontare di esso contrattualmente previsto per il periodo di imposta di riferimento.

La rilevanza del canone pattuito, anziché della rendita catastale, opera fin quando risulta in vita il contratto di locazione. Solo a seguito della cessazione della locazione, per scadenza del termine ovvero per il verificarsi di una causa di risoluzione del contratto, il reddito è determinato sulla base della rendita catastale.”

Posto quanto sopra, appare necessario verificare quali siano gli effetti della risoluzione del contratto di locazione,

4. EFFETTI DELLA RISOLUZIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE PER INADEMPIMENTO (MOROSITA')

Il contratto di locazione rientra nell'ambito dei contratti di durata, con la conseguenza che la risoluzione per inadempimento non ha efficacia retroattiva assoluta che è invece limitata, ex [art. 1458 c.c.](#), alle sole prestazioni non ancora eseguite.

L'[articolo 1458 c.c.](#), quindi, non esclude l'effetto retroattivo della risoluzione nei contratti ad esecuzione continuata o periodica, ma lo limita alle prestazioni già eseguite, per il resto facendo salva la disciplina ordinaria (in tal senso Cass. n. 5462 del 1972).

La dottrina e la giurisprudenza hanno chiarito la portata di tale inciso affermando che *“...Per prestazioni già eseguite da non restituirsì, ai sensi dell'ultima parte del I comma dell'art. 1458, debbono intendersi soltanto quelle che abbiano un autonomo e completo valore satisfativo...”* (Cass. n. 7169 del 1995). Restano ferme e sono irripetibili solo le prestazioni per le quali vi sia un equilibrio, mentre sono travolte quelle per le quali tale equilibrio manchi.

In altri termini, restano “salve” le prestazioni fino al momento in cui entrambe le parti hanno correttamente adempiuto, così soddisfacendo reciprocamente le proprie pretese, mentre sono travolte dalla risoluzione quelle successive all'inadempimento.

Nel caso del contratto di locazione, per prestazioni già eseguite si debbono intendere sia i pagamenti che il godimento del bene fino al momento in cui entrambi i contraenti hanno adempiuto correttamente. Nel momento in cui si realizza un inadempimento (normalmente mancato pagamento), non siamo più nell'ambito delle “prestazioni già

eseguite”, ma al di fuori di esso, poiché a fronte di una prestazione adempiuta si ha una prestazione inadempita (ovvero che doveva essere adempiuta), con la conseguenza che si è realizzato uno squilibrio delle prestazioni e che “gli effetti risolutivi risalgano comunque al momento dell'inadempimento” (Cass. ult. cit.).

Si può quindi affermare che l'effetto retroattivo della sentenza che risolve un contratto di locazione per morosità si “spinge” fino al momento in cui è iniziato l'inadempimento. Da tale momento il contratto cessa di avere efficacia.

5. CONSEGUENZE DELLA RISOLUZIONE IN AMBITO FISCALE

A fronte di quanto sopra, la Cassazione Tributaria (*ex pluris* Cass. Sez. Trib. 651/2012) afferma che il canone di locazione non rileva (ai fini impositivi) “solo per il periodo successivo al provvedimento di convalida dello sfratto per morosità” ed inoltre che “va ribadito che la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito”.

Tale pronuncia richiama quindi la sentenza n. 362/2000 della Corte Costituzionale, forse stravolgendone il significato.

La Cass. Trib. Afferma infatti che “*In contrario va ribadito che la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito. Difatti, come ha chiarito la Corte costituzionale (nella citata sentenza n. 362/2000), a congruenza del metodo valutativo del reddito fondiario, ai fini dell'Irpef, richiede necessariamente un "sistema catastale modernamente attrezzato". E tanto è bastevole a spiegare l'esistenza di eccezioni del tipo di quella suddetta, connaturale alla constatazione che il valore catastale spesso non corrisponde all'effettiva evoluzione della rendita immobiliare.*”

La Corte Costituzionale non ha infatti affermato che, pur in presenza di una sentenza che risolve un contratto di locazione, il canone ivi contemplato sia parametro idoneo ai fini impositivi.

Viene semplicemente affermato che fino a quando il contratto è in vita le imposte si pagano considerando anche il canone ivi indicato.

Si legge infatti che (Corte Cost. Cit.): “*Ne segue che il riferimento al canone di locazione (anziché alla rendita catastale) potrà operare nel tempo solo fin quando risulterà in vita un contratto di locazione e quindi sarà dovuto un canone in senso tecnico.*”

Pare a chi scrive che la Cassazione Tributaria abbia dato un grandissimo peso ad altro inciso della sentenza della Corte Costituzionale: “*In realtà, solo nel caso di azione di*

risoluzione giudiziale occorrerà che il locatore attenda - per avere l'efficacia della risoluzione - la sentenza, la quale ha carattere costitutivi(...).”, forse non inquadrando un elemento essenziale oltre che l'ultimo inciso di tale periodo: “, (...) anche se con effetti retroattivi”.

Sulla base di tale interpretazione della sentenza della Corte Costituzionale, appare ora necessario verificare la natura dei provvedimenti che concludono una domanda di risoluzione di un contratto di locazione per morosità.

Le sentenze che pronunciano su una risoluzione possono infatti essere di due tipi: dichiarative o costitutive. Problematiche specifiche emergono poi nell'ambito dei procedimenti di convalida di sfratto.

-A- Sentenze dichiarative

Le prime si hanno quando il contratto è già stato risolto, ad esempio mediante una diffida ad adempiere o avvalendosi di una clausola risolutiva espressa.

In tale ipotesi il giudice accerta solamente che il contratto è già stato risolto e la relativa pronuncia non ha effetto retroattivo.

In tale ipotesi “il canone” non percepito dalla data di risoluzione non dovrebbe costituire parametro per l'imposizione fiscale.

Nella sentenza della Corte Costituzionale sopra indicata si legge infatti che “(...) *quando si sia verificata una qualsiasi causa di risoluzione del contratto, ivi comprese quelle di inadempimento in presenza di clausola risolutiva espressa e di dichiarazione di avvalersi della clausola (art. 1456 cod. civ.), o di risoluzione a seguito di diffida ad adempiere (art. 1454 cod. civ.), tale riferimento al reddito locativo non sarà più praticabile, tornando in vigore la regola generale (...)*”

-B- Sentenze costitutive

In tale ipotesi pur sussistendo una morosità, il contratto è vigente fino a quando non viene estinto dalla pronuncia giudiziale (che ha per l'appunto effetto costitutivo).

Nella prassi purtroppo possono passare degli anni (o mesi in caso di convalida di sfratto per morosità) da quando viene esercitata l'azione a quando il giudice si pronuncia.

Può il locatore nel frattempo omettere di utilizzare il canone quale parametro per determinare la propria base imponibile?

Una risposta pare venga data sempre dalla Corte Costituzionale, la quale afferma che: “Con

ciò non si afferma che il locatore non possa invocare l'inadempimento e la risoluzione anche prima della sentenza di risoluzione giudiziale, quando risulti in maniera certa che abbia scelto la via di risolvere il contratto, e ovviamente il locatore lo può fare a suo rischio, anche per le sanzioni tributarie conseguenti, nel caso in cui la sua domanda di risoluzione giudiziale non venga accolta."

Ne consegue che il locatore potrà, nell'attesa delle pronuncia, evitare di dichiarare il canone a suo rischio e pericolo, oppure dichiarare il canone e, una volta ottenuta la risoluzione giudiziale, vantare un credito di imposta per aver pagato somme non dovute.

A parere di chi scrive quindi la citata sentenza della Cassazione Sez. Tributaria, così come la prassi dell'agenzia delle Entrate, si pongono in netto contrasto con la pronuncia della Corte Costituzionale.

-C- Il giudicato nella convalida di sfratto

L'ordinanza ex art 663 cpc. che può definire i giudizi di convalida di sfratto ha una natura estremamente particolare e costituisce un giudicato più limitato rispetto alla sentenza di una procedura ordinaria.

Ai fini che qui interessano, tale ordinanza statuisce solamente che tra le parti in causa pendeva un contratto di locazione e che questo è risolto per morosità del conduttore (ex *amplius* Cass. 12994/2013).

Non chiarisce però quale sia la misura della morosità o da quando sia iniziato l'inadempimento e di conseguenza non consente di stabilire con precisione fino a quando si possa spingere l'effetto retroattivo della risoluzione.

A fronte di quanto sopra è solo possibile ipotizzare che la morosità esista almeno a far data dalla presentazione della domanda qualora il locatore, nella dichiarazione di cui all'[art. 663 comma III c.p.c.](#), affermi che l'intera morosità persiste.

La determinazione della misura della morosità può essere però determinata valutando il decreto che ingiunge il pagamento dei canoni scaduti e da scadere ex [art. 664 c.p.c.](#)

Da una lettura combinata dell'ordinanza di rilascio e dell'ingiunzione di pagamento su convalida, è possibile verificare sia che il contratto si è risolto per morosità del conduttore che determinare la sua esatta misura e quindi il momento esatto in cui spiega i suoi effetti la risoluzione.

6. RAPPORTI TRA IMPOSIZIONE NELLE LOCAZIONI ABITATIVE E NELL'USO DIVERSO

Ci si domanda quindi quale sia la portata dell'ultimo disposto dell'art. 26 Tuir comma 1: “*I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità e' riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare.*”

Per quale motivo il legislatore avrebbe dovuto introdurre tale previsione se priva di qualunque efficacia innovativa?

Se quanto sopra detto appare condivisibile, l'articolo in esame nulla aggiunge e nulla toglie, salvo forse limitare le possibilità (e quindi in *peius*) del locatore, che non potrà evitare di dichiarare il canone, salvo avvalersi del credito di imposta successivamente.

Tale articolo potrebbe trovare una sua logica valutando la particolare disciplina della risoluzione dei contratti di locazioni ad uso abitativo ed in particolare la sanatoria ed il termine di grazia ex artt. 5 e 55 L. 392/1978.

Pur moroso e pur in presenza di un provvedimento di sfratto, in deroga alla disciplina ordinaria, il conduttore può “sanare” la propria posizione con effetto retroattivo, impedendo la risoluzione.

Tale particolare istituto impedisce di fatto che una clausola risolutiva espressa possa operare, così come un diffida e, raro caso nell'ordinamento, impedisce che un giudice, pur in presenza di un inadempimento rilevante, possa pronunciarsi sulla risoluzione.

In altre parole la risoluzione non avviene automaticamente a seguito dell'esercizio di una azione a ciò finalizzata per l'inadempimento, ma avviene a seguito anche della mancata sanatoria.

Tale istituto e la conseguente possibilità di tornare in *bonis*, potrebbero giustificare la previsione in esame.

7. CONCLUSIONI

Qualora si ritenga che la risoluzione, sia essa giudiziale che legale, si spinga fino al momento in cui è iniziato l'inadempimento, i canoni non percepiti non dovrebbero essere rilevanti per la determinazione della base imponibile ex art 26 TUIR.

Qualora invece si ritenga che la risoluzione non abbia tale effetto retroattivo o che tale

effetto non sia rilevante a fini fiscali, si potrà ritenere applicabile ai contratti ad uso diverso, quantomeno in via analogica, il disposto dell'articolo 26 TUIR che garantisce l'esclusione dalla tassazione dei canoni non percepiti anche alle locazioni ad uso abitativo.

La redazione segnala:

- [Immobili e proprietà](#), mensile, IPSOA, su TABLET, WEB, SMARTPHONE.

(Altalex, 27 gennaio 2017. Nota di [Tullio Aggio](#))

Elenco Avvocati



Avv. Nicoletta Ceci

Membro Commissione Navigazione e Trasporti Coa Roma; Membro Comm. Struttura deontologia disciplina e massimario Coa Roma ; Diritto del Trasporto Aereo e Safety; Idoneità al Volo del Pilota Civile e sistemi a pilotaggio remoto (SAPR/"drones"); Diritti del Passeggero, Regolamentazioni Iata e Gds; Regolamentazioni di D. Internazionale e comunitario; Diritto dei contratti e negoziazione; Famiglia e minori, Pari Opportunità, Previdenza Sociale. Diritto di Internet e dei Social Network, Diritto d'autore e Privacy. Affari condominiali e successioni. Responsabile Dipartimento Legal Affairs & Just Culture Centro Studi Stasa; Membro Eala (European Air Law Association)

Vedi altri avvocati

Inserisci il tuo studio

Per approfondire

Articoli correlati

Decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo su decreto convalida sfratto per morosità

Prodotti suggeriti



Immobili & Proprietà

€ ~~629,00~~ (-68%)

€ 199,00

● [Salva PDF](#)

● [Stampa](#)

SEZIONE I

Sentenza 28 giugno 2016, n. 1007

(Pres. Bucelli - Rel. Rambaldi)

Rg 2266/2014;

NA. Ricorre avverso avviso di accertamento n 250TZKM000171 relativo ad imposta IRPEF, ed altro, per l'anno di imposta 2009 che scaturisce da una segnalazione del Centro Operativo di Pescara che recuperava maggiori redditi da locazione tra il dichiarato di € 128.755 e l'accertato di € 141.226.

Il recupero scaturisce dall'attribuzione dell'intero reddito pattuito dalla locazione su due dei sei complessivi contratti, mentre li aveva denunciati solo parzialmente, per morosità del locatore e conseguente risoluzione dei relativi contratti.

Più precisamente sul Contratto R. veniva riscosso/dichiarato solo la soma di € 3.300 per due mensilità (contro 19.800 dovuti per l'intera annualità pari ad € 1.650 mensili) e sul contratto J veniva dichiarata la somma di € 3.300 pari alle sole prime tre mensilità (contro i 13.200 dovuti per l'intera annualità pari ad € 1.100 al mese).

La parte rilevava la mancata percezione delle somme in contestazione e documenta i diversi provvedimenti giurisdizionali del Tribunale di Firenze che attestato l'iter seguito per la liberazione dei locali dagli inquilini morosi e le relative ingiunzioni di pagamento.

La Parte, stante la supposta dimostrazione di non percepimento dei canoni di locazione pretesi, conclude con la richiesta di annullamento dell'atto impugnato.

L'agenzia delle Entrate si costituisce in giudizio, contestando in toto le tesi avversarie e concludendo con la richiesta di reiezione del ricorso e conseguente conferma del proprio operato, con vittoria di spese.

Nel merito insiste sulla base dell'applicabilità alla fattispecie dell'art. 26 DPR 917/86 che fissa il principio che i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito indipendentemente dalla loro effettiva percezione citando Cassazione n 651 del 18.01.2012

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, esaminate le diverse tesi proposte e la relativa documentazione, ritiene che il ricorso possa trovare accoglimento.

La parte ha infatti fornito ampia ed esauriente documentazione dell'intimazione di sfratto per morosità avanzate nei confronti dei due locatori morosi e delle successive ingiunzioni di

pagamento avanzate al Tribunale di Firenze.

La Commissione, preso atto che la ricorrente ha regolarmente denunciato le mensilità percepite e escluse quelle relative alle documentate morosità, ritiene che ad essa non possano essere attribuiti redditi che in realtà non ha percepito.

Al Riguardo l'ufficio sembra porre particolare evidenza alla mancata predisposizione e pagamento dell'F/23 per la risoluzione anticipata dei contratti di locazione, ma questa appare più una formalità, anche se dovuta, e comunque non può determinare a suo carico l'attribuzione di redditi che la stessa ha ampiamente documentato di non aver percepito.

Si ritiene di estendere analogicamente l'esclusione dalla tassazione dei canoni non percepiti anche alle locazioni ad uso non abitativo, in presenza di un provvedimento giurisdizionale che accerti la morosità del conduttore.

La Commissione, sulla base delle considerazioni svolte ritiene di accogliere il ricorso con conseguente annullamento dell'atto impugnato; si compensano le spese del giudizio stante l'esistenza di diversi indirizzi interpretativi sulla materia.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese Compensate.

Firenze 28/06/2016

Codici e Ebook Altalex Gratuiti

[Vedi tutti >](#)



Codice Penale 2022 in PDF

[Scarica subito](#)



Testo Unico degli Enti Locali in PDF

[Scarica subito](#)



TUIR 2022 in PDF

[Scarica subito](#)



Altalex è dal 2000 il leader nell'informazione giuridica on-line e punto di riferimento a 360° per i professionisti del diritto. Ogni giorno nuovi articoli, documenti, interpretazioni, sentenze, note, banche dati e strumenti di formazione

LE NOSTRE COMMUNITY

 Facebook Altalex

 Twitter Altalex

 LinkedIn Altalex

 YouTube Altalex

 Feed RSS

 Il Quotidiano Giuridico

 Wolters Kluwer - Avvocati

 Praticanti Diritto



When you have to be right

[Note legali](#) [Privacy](#) [Contatti](#) [Lista Cookie](#) [Gestire i dettagli e le impostazioni dei cookie](#)

© Wolters Kluwer Italia Partita Iva 10209790152

Altalex: Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 126 dell'8 aprile 2014 - Direttore Responsabile: Giulietta Lemmi

Il Quotidiano Giuridico: Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 956 dell'16 dicembre 2005 - Direttore Responsabile: Giulietta Lemmi