

COMMISSIONE TRIBUTARIA  
REGIONALE DELLA TOSCANA  
Ordinanza del 16 aprile 2019

### Svolgimento del processo

Il giorno 16 giugno 2015 l'Agenzia delle entrate di Firenze emetteva nei confronti di M.H.A.P. avviso di accertamento ai fini irpef ed addizionali in relazione all'anno di imposta 2010.

Basava l'avviso sull'omessa dichiarazione da parte della contribuente del reddito di un immobile (di cui possedeva la quota del 50%) costituito dai canoni di locazione percepiti dalla soc. I.D. srl cui aveva dato in locazione, per l'appunto, l'immobile.

Avverso l'avviso, e dopo che l'istanza di reclamo era stata accolta dall'Ufficio solo parzialmente, la M. proponeva ricorso, osservando che il 13 marzo 2014 la società locataria era stata dichiarata fallita e che la stessa, evidentemente perché in stato di dissesto già negli anni precedenti, non aveva corrisposto durante il 2010 canone alcuno. Con sentenza del 7 marzo 2017 la Commissione provinciale tributaria di Firenze accoglieva il ricorso. Rilevava in estrema sintesi che la pretesa dell'Ufficio era stata avanzata in violazione del principio della «capacità contributiva» sancito dall'art. 53, comma 1 della Costituzione, posto che la contribuente nel produrre in giudizio la documentazione relativa all'ammissione al passivo fallimentare della società conduttrice aveva dato prova della effettiva mancata percezione dei canoni di locazione.

L'Agenzia delle entrate non aveva fatto riferimento a dati di ricchezza reali, come peraltro richiesto pure dallo «Statuto dei diritti del contribuente», di talché la sua richiesta andava considerata illegittima. Accoglieva dunque il ricorso, come già scritto, e compensava le spese tra le parti,

Avverso la decisione proponeva appello l'Agenzia.

Rifacendosi alla dizione letterale dell'art. 26 del Tuir (decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917), secondo cui «*i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale*», come nel caso in esame la M., comproprietaria dell'immobile locato, e richiamando precedenti giurisprudenziali della Suprema Corte osservava che il recupero a tassazione del canone relativo al 2010 era avvenuto legittimamente non essendosi verificata peraltro l'ipotesi di cui alla seconda parte del comma 1 dell'art. 26 cit. e cioè l'accertamento giurisdizionale della morosità del locatore. O comunque la risoluzione del contratto. Chiedeva pertanto la riforma della sentenza impugnata e la condanna della contribuente al pagamento delle spese. Il 22 dicembre 2017 depositava memoria la M. che ribadiva, nella sostanza, gli argomenti fatti valere in sede di giudizio di primo grado. All'udienza del giorno 8 gennaio c.a. 2019 questa Commissione, udita la relazione del sottoscritto Presidente, decideva così come da motivazione e da dispositivo che seguono.

### Motivi della decisione

L'appello proposto dall'Ufficio pone una questione di legittimità costituzionale.

L'art. 26 Tuir stabilisce in effetti che i redditi fondiari concorrono a formare il reddito indipendentemente dalla percezione e norma come questa sembra avvalorare la tesi dell'Agenzia delle entrate secondo cui la M., comproprietaria dell'immobile locato, avrebbe dovuto dichiarare i canoni di locazione anche se non riscossi. E corrisponderne la



relativa imposta. La seconda parte del comma 1 dell'art. 26 in questione prevede tuttavia che il canone di locazione di immobili ad uso abitativo non effettivamente percepito può non concorrere a formare il reddito nel caso in cui la mancata riscossione derivi da morosità del conduttore accertata in sede giurisdizionale.

Evidente la ragione del legare la deroga all'accertamento giurisdizionale della morosità: ragione da cogliere nella necessità di evitare l'allegazione fraudolenta da parte del contribuente di un dato di fatto (la mancata riscossione del canone) non rispondente al vero. Evidente pure la ratio della deroga, individuata dal legislatore nella necessità di sollevare dall'obbligo della contribuzione tributaria chi con certezza, ed all'esito di un vero e proprio accertamento giurisdizionale, non ha riscosso un reddito.

In mancanza della capacità contributiva dovuta ad un canone/reddito non riscosso cozza contro il più elementare buon senso, prima che contro il dettato di cui all'art. 53 della Costituzione, esigere dal cittadino di concorrere alle spese pubbliche. E di corrispondere l'imposta. Ciò che non è dato comprendere invece è la ratio della limitazione della deroga, nel caso di mancata percezione dei redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, alla sola conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore.

Va da sé che la mancanza di capacità contributiva non si concretizza nel solo caso richiamato dalla norma, ma tutte le volte in cui il contribuente non riscuota il canone/reddito e ve ne sia dimostrazione in sede giudiziaria. Anche in questi casi il contribuente dovrebbe essere esentato dal reddito e ve ne sia dimostrazione in sede giudiziaria. Anche in questi casi il contribuente dovrebbe essere esentato dal corrispondere un'imposta relativa ad un reddito non percepito, pena l'evidente disparità di trattamento nei confronti sia di chi, non percependo alcun reddito, non corrisponde all'erario alcunché sia più specificamente di chi, sia pure per motivi diversi dalla morosità del conduttore, non riscuote il canone di locazione, come nel caso della M. che qui interessa; pena anche, ed in maniera più specifica, la violazione del principio di cui all'art. 53 della Costituzione, dai momento che viene chiamato a concorrere alle spese pubbliche in ragione della (sua) capacità contributiva chi per tabulas ( id est per fatto accertato in sede giudiziaria) detta capacità non la possiede.

Il disposto di cui all'art. 26, comma 1, seconda parte è viziato da illegittimità costituzionale perché viola, ad avviso di questa Commissione, gli articoli 3 e 53 della Costituzione e poiché il giudizio relativo alla M. non può essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione, la solleva d'ufficio e per l'effetto sospende il giudizio e dispone trasmettersi immediatamente gli atti alla Corte costituzionale,

Dispone altresì che la presente ordinanza sia notificata alle parti, al Presidente del Consiglio dei ministri ed ai Presidenti delle due Camere del Parlamento.

P. Q. M.

La Commissione tributaria regionale per la Toscana, sezione VI, Visto l'art. 23, legge costituzionale 11 marzo 1953, n. 87; Rilevata che il giudizio non può essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, comma 1, seconda parte, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 in tema di imposte sui redditi; Solleva di ufficio questione di legittimità costituzionale dell'art. 26 cit. in relazione agli articoli 3, comma 1 e 53 comma 1 della Costituzione; questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, comma 1, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 in tema di imposte sui redditi nella parte in cui, in



particolare, nel prevedere che il reddito dei canoni non percepiti dai soggetti che possiedono immobili a titolo di proprietà non concorre alla formazione del reddito, subordina detta previsione alla sola conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore; Sospende il giudizio; Dispone la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale; Dispone altresì notificarsi la presente ordinanza al Presidente del Consiglio dei ministri ed ai due Presidenti delle Camere del Parlamento

