



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

ETTORE CIRILLO	Presidente
MICHELE CATALDI	Consigliere Rel.
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
LUIGI LA BATTAGLIA	Consigliere

Accertamento Irpef-canoni
di locazione di immobile
pignorato

CC – 16/12/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27714/2018 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

– *ricorrente*–

contro

(omissis)

;

– *intimato*–



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, n. 477/05/18, depositata il 20 dicembre 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 Dicembre 2022 dal Consigliere dott. Michele Cataldi;

Rilevato che:

1. Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Modena
(omissis) impugnò l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate gli imputava, per l'anno 2006, un maggior reddito derivante da canoni di locazione di immobile non dichiarati.

Il contribuente dedusse l'intervenuto pignoramento dell'immobile, durante il periodo oggetto di accertamento, e la nomina di un custode giudiziario del bene che percepiva, in luogo del proprietario, i relativi canoni di locazione, allegando pertanto che non gli erano riferibili le somme contestategli.

L'adita CTP accolse il ricorso.

L'Agenzia delle Entrate ha impugnato la sentenza di primo grado innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, che ha respinto l'appello.

L'Ufficio ha quindi proposto ricorso, affidato ad un unico motivo, per la cassazione della predetta sentenza di appello, depositando altresì memoria.

Il contribuente è rimasto intimato.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo l'Ufficio lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione, dell'art. 26, primo comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, così come modificato dall'art. 8, quinto comma, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, in combinato disposto con l'art. 2912 cod civ. e con gli artt. 492 e 560 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto non imputabili



al contribuente, a fini Irpef, i canoni di locazione di un immobile di sua proprietà, ma sottoposto a pignoramento.

A detta dell'Ufficio la *ratio decidendi* espressa dal giudice di secondo grado, secondo cui il contribuente non è soggetto passivo di imposta, in quanto non effettivo percettore dei frutti civili dell'immobile soggetto a pignoramento, è del tutto destituito di fondamento. Infatti, nella ricostruzione offerta dalla ricorrente, l'art. 26, primo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, a mente del quale 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», dovrebbe applicarsi anche ai redditi derivanti da contratti di locazione immobiliare.

Questi ultimi, infatti, come disposto dal secondo periodo della norma appena richiamata, cesserebbero di concorrere alla determinazione del reddito imponibile solo una volta intervenuto il provvedimento di convalida di sfratto, ma fino a quel momento essi continuano ad essere imputabili in capo al proprietario dell'immobile, indipendentemente dalla loro effettiva percezione.

Una tale conclusione discenderebbe non solo dalla corretta esegesi della normativa impugnata, ma anche dall'applicazione dei principi generali che regolano i redditi relativi ai beni immobili, in base ai quali il presupposto impositivo è costituito non dalla materiale percezione di somme di denaro, ma dalla mera titolarità del bene. A tal proposito l'Ufficio osserva che l'applicazione dell'art. 492 cod. proc. civ. non comporta la perdita del diritto reale vantato dal debitore sul bene, ma semplicemente ne limita il godimento e ne impedisce la disposizione. È quindi pienamente legittimo il recupero a tassazione dei canoni di locazione di un immobile pignorato sino a che persiste un diritto reale del contribuente sul bene o sino a che non vi sia una formale caducazione del rapporto contrattuale, a seguito di risoluzione o provvedimento giurisdizionale.



Il motivo di ricorso è fondato e merita di essere accolto.

Infatti « In tema di imposte sui redditi, il reddito fondiario derivante dalla locazione di un immobile sottoposto a pignoramento concorre alla formazione del reddito del debitore esecutato, indipendentemente dalla percezione dei canoni, a norma dell'art. 23 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto, se, in base all'art. 2912 cod. civ., il pignoramento comprende i frutti della cosa pignorata, sicché i suoi effetti si estendono, nel caso di pignoramento immobiliare, ai canoni di locazione maturati successivamente al perfezionamento del vincolo, nondimeno i canoni stessi appartengono, come l'immobile, fino alla vendita coattiva, al debitore esecutato, cui sarà restituito l'eventuale residuo del ricavato della vendita e delle rendite maturate.» (Cass. 25/09/2006, n. 20764; conforme Cass. 13/08/2020, n. 16981).

Non contraddice tale conclusione il precedente giurisprudenziale citato nella sentenza impugnata, secondo cui «In tema di IRPEF, l'intestatario di un immobile sottoposto a sequestro giudiziario non può considerarsi titolare di alcun reddito proveniente dall'immobile in questione, poiché i canoni, ed in generale tutti gli altri frutti civili, sono nella disponibilità del custode, ai sensi dell'art. 560 cod. proc. civ., richiamato dal successivo art. 676, e l'obbligo legale di rendiconto, prescritto a carico del custode dall'art. 593 cod. proc. civ., impone l'esclusione di tali frutti dalla base imponibile dell'intestatario medesimo, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 a tenore del quale "l'imposta si applica sul reddito complessivo netto del soggetto, formato ... da tutti i redditi posseduti".» (Cass. 11/11/2011, n. 23620). Infatti, nell'ambito delle imposte sui redditi, il presupposto impositivo si realizza, in tesi generale, in capo al titolare del diritto di proprietà, ovvero al debitore esecutato, che deve dichiarare i redditi da locazione sulla base del contratto, pur non facendo propri i canoni, che vengono incassati invece dal custode.



Il debitore esecutato, invero, beneficia dei frutti del bene pignorato, anche se non lo utilizza direttamente, perché essi vanno ad accrescere l'attivo, che contribuirà all'esdebitamento del debitore stesso al momento del riparto. Diversamente, la funzione tipica del sequestro è, comunque, non solo quella conservativa o prenotativa del compendio, dovendosene assicurare l'utile consegna all'avente diritto, all'atto della sua cessazione; ma anche dinamica, attraverso la gestione dell'immobile o dell'azienda, ove disposta, il che trasferisce, in quel caso, gli obblighi fiscali in capo all'ufficio cautelare, che opera a favore di un soggetto che rimane incerto durante il procedimento. Sussistono, dunque, differenze strutturali tra il sequestro giudiziario ed il pignoramento, atteso che solo il primo presuppone l'incertezza sulla titolarità del diritto vantato dal soggetto passivo della procedura, cui consegue anche l'incertezza circa l'effettiva attribuzione patrimoniale dei canoni di locazione a chi sarà accertato come avente diritto. In questo senso, peraltro, si è già espressa anche la prassi dell'Amministrazione, con la risoluzione n. 158/E, dell'11/11/ 2005, citata nel ricorso e nella memoria erariale.

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice *a quo*, per l'applicazione del principio già esposto e per ogni questione rimasta assorbita dalla decisione ora cassata.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 dicembre 2022

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo

