

Civile Ord. Sez. 5 Num. 29335 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CONDELLO PASQUALINA A. P.

Data pubblicazione: 21/10/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13566/15 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i
cui uffici è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n.
12

- *ricorrente* -

contro

PEDICINI GIOCONDO, rappresentato e difeso, giusta procura in calce
al controricorso, dall'avv. Roberto Prozzo, con domicilio eletto presso
lo studio dell'avv. Cristina Della Valle, in Roma, via Merulana, n. 234

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Campania n. 127/1/15 depositata in data 7 gennaio 2015
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 luglio 2021
dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

1. Giocondo Pedicini propose appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Benevento che aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio finanziario aveva ripreso a tassazione maggior reddito di partecipazione derivante dal maggior reddito d'impresa contestato alla società Arredamenti F.lli Pedicini s.n.c. (definito ai sensi dell'art. 5-bis del d.lgs. n. 218 del 1997) ed accertato un reddito da fabbricati, di cui il contribuente era proprietario, unitamente all'altro socio, al 50 per cento, per canoni di locazione ritenuti erroneamente contabilizzati dalla società partecipata Arredamenti F.lli Pedicini s.n.c.

Secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata il contribuente aveva lamentato che l'Ufficio finanziario aveva imputato ai soci, pro quota, i canoni percepiti dalla società e da questa dichiarati tra i ricavi d'esercizio. In particolare, la società, svolgendo la propria attività nei locali di proprietà di Gerardo Pedicini e Giocondo Pedicini in virtù di contratto di locazione stipulato il 1 aprile 2004, aveva utilizzato i terrazzi ed i piazzali circostanti il fabbricato concedendo parte di essi a terzi per la installazione di antenne, incamerando per la concessione di tali spazi canoni regolarmente annotati tra i ricavi.

2. La Commissione tributaria regionale della Campania, riformando la sentenza di primo grado, annullò l'avviso di accertamento. Osservò che l'Ufficio finanziario aveva recepito acriticamente le risultanze della verifica contenuta nel processo verbale di constatazione, non tenendo conto del fatto che la società godeva di autonomia patrimoniale e che l'attribuzione ai soci dei corrispettivi incassati dalla società determinava una duplicazione d'imposta. A nulla rilevava, secondo i giudici di appello, che la proprietà degli immobili appartenesse ai soci in quanto con il contratto di locazione essi ne avevano perduto la disponibilità giuridica, «a fronte della percezione del corrispettivo della

locazione»», che doveva essere autonomamente dichiarato dal percipiente.

3. Contro la decisione d'appello ricorre per cassazione l'Agazia delle entrate, con un unico motivo, cui resiste Giocondo Pedicini.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo articolato la difesa erariale, denunciando la violazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 917 del 1986, deduce che la decisione impugnata «non ha correttamente tenuto conto delle vicende che hanno preceduto l'avviso di accertamento». Precisa a tale riguardo che i giudici di merito non hanno considerato che nel processo verbale di constatazione aveva conteggiato maggiori ricavi per euro 85.702,00 ed aveva «spostato» il canone di locazione, artificiosamente dichiarato dalla società, in capo ai singoli soci. Negli avvisi di accertamento conseguenti al processo verbale di constatazione aveva calcolato maggiori ricavi per euro 85.702,00 ed aveva detratto i canoni di locazione per euro 42.370,46, in quanto tali importi dovevano essere tassati in capo ai soci; di conseguenza non si era verificata alcuna duplicazione di tassazione, ma solo la ripresa a tassazione di canoni di locazione.

Ad avviso della ricorrente, pertanto, i giudici regionali non avrebbero correttamente valutato i fatti e avrebbero mal interpretato la norma, poiché, non consentendo l'applicazione dell'art. 26 del t.u.i.r., non hanno sottoposto a tassazione il canone di fitto per l'installazione di antenne radiofoniche per cellulari sull'edificio di cui il Pedicini era comproprietario e di cui aveva goduto.

2. Dalla ricostruzione fattuale emergente dalla sentenza impugnata si evince che l'odierno controricorrente e l'altro comproprietario dell'immobile, Gerardo Pedicini, hanno concesso in locazione, in forza di contratto regolarmente registrato, alla società di cui era soci, Arredamenti F.lli Pedicini s.n.c., un immobile, percependone i relativi canoni regolarmente dichiarati. La società

partecipata ha a sua volta concesso a terzi in sublocazione i terrazzi e i piazzali circostanti il fabbricato, percependo i relativi canoni che sono stati contabilmente annotati tra i ricavi.

3. L'Amministrazione finanziaria, con l'avviso di accertamento impugnato, contesta ai comproprietari dell'immobile l'omessa dichiarazione dei compensi derivanti dal contratto di locazione concluso dalla società Arredamenti F.lli Pedicini s.n.c. con i terzi per l'installazione di antenne radiofoniche e di cartelloni pubblicitari e imputa alla C.T.R. di non avere fatto buon governo dell'art. 26 del d.P.R. n. 917 del 1986.

3.1. Il motivo come formulato è inammissibile sotto due diversi profili.

3.2. In primo luogo, la ricorrente non si duole della falsa applicazione della disposizione normativa richiamata in rubrica, ma lamenta piuttosto una errata valutazione dei fatti da parte dei giudici di appello che, a suo giudizio, non avrebbero tenuto conto «delle vicende che hanno preceduto l'avviso di accertamento».

Costituisce principio consolidato quello secondo cui, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi — violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta — è segnato

dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (Cass., sez. 6 - 2, 12/10/2017, n. 24054).

3.3. Sotto altro profilo, l'Agenzia delle entrate invoca l'applicazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 917 del 1986, limitandosi a trascrivere il contenuto della norma e ad affermare che la ripresa fiscale non determina una duplicazione di tassazione, ma, a fronte delle conclusioni assunte dal giudice di secondo grado, tralascia di evidenziare le ragioni per le quali il convincimento del giudice di merito contrasterebbe con la norma richiamata ed omette di chiarire le ragioni per le quali il ricorrente sarebbe tenuto a dichiarare anche i canoni di sublocazione percepiti dalla società.

3.4. Occorre al riguardo rammentare che l'art. 26 del d.P.R. n. 917 del 1986, nel ricollegare alla titolarità di un diritto reale sul bene immobile censito in catasto redditi presuntivi soggetti ad imposizione diretta, indipendentemente dalla loro effettiva percezione, si riferisce al reddito fondiario.

Come chiarito da questa Corte (Cass., sez. 5, 8/11/2017, n. 26447), il reddito derivante dalla locazione di un immobile può considerarsi reddito fondiario, ai sensi dell'art. 26 citato, esclusivamente se la parte locatrice dispone del possesso del bene locato in quanto proprietaria, usufruttuaria o titolare di altro diritto reale sul bene in questione. Con la precisazione che non è suscettibile di interpretazione estensiva la dizione testuale della norma che lega in modo inequivoco il concetto di reddito fondiario (non di reddito di contratto di locazione) alla titolarità di un diritto reale sul bene immobile censito in catasto, a cui, per effetto, di tale censimento, vengono attribuiti redditi presuntivi soggetti all'imposizione diretta (Cass., sez. 5, 15/12/2003, n. 19166; Cass., sez. 5, 25/09/2006, n. 20764; Cass., sez. 5, 26/06/2009, n. 15171).

Ne consegue che non va compreso fra i redditi da fabbricato quello derivante dalla locazione di un immobile stipulata da persona non proprietaria, né titolare di altro diritto reale sul bene in questione (Cass. n. 19166 del 2003, cit.), poiché ciò che assume importanza è sostanzialmente che il locatore sia titolare di un diritto reale.

3.5. Sviluppando i principi su esposti si rende evidente che il soggetto che concede un immobile in sublocazione, pur essendo tenuto a dichiarare i canoni che ha percepito, deve indicarli nella categoria dei redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. h), del t.u.i.r., e ciò in quanto, non potendosi far derivare automaticamente dal rapporto di locazione l'insorgere di un reddito fondiario, il reddito percepito dal sublocatore si pone al di fuori della portata applicativa dell'art. 26 citato proprio in ragione del fatto che il sublocatore non è il proprietario dell'immobile.

3.6. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la collocazione del reddito di sublocazione nella categoria dei «redditi diversi», ex art. 67 del t.u.i.r., risponde all'applicazione del «principio di residualità» in materia di imposte dirette, «per cui situazioni analoghe a quelle normativamente individuate vengono assoggettate dal legislatore ad una stessa disciplina impositiva in quanto, nella specie, accomunate dalla natura del fenomeno dimostrativo di capacità contributiva che si traduce nel presupposto d'imposta (in estrema sintesi nelle imposte sui redditi tale presupposto deve essere individuato in un incremento di valore – misurabile monetariamente – tendenzialmente al netto delle spese di produzione, del patrimonio di un soggetto considerato in un determinato periodo, sempreché tale incremento sia ricollegabile causalmente ad una specifica fonte produttiva)» (Cass., sez. 5, 13/05/2011, n. 10585).

Si è, altresì, precisato che tanto il reddito fondiario (nel quale è ricompreso il reddito da fabbricato) quanto il reddito da sublocazione,

rientrante nella categoria residuale dei «redditi diversi», hanno in comune l'elemento della variazione in aumento di ricchezza del patrimonio di un soggetto, considerato in un determinato periodo, e quello del collegamento ad una fonte produttiva, elementi entrambi caratterizzanti la disciplina normativa della categoria delle imposte sul reddito. Gli elementi che differenziano i due tipi di reddito possono essere compendati: nell'incremento «potenziale» di ricchezza e nel titolo del possesso o diritto reale, nel caso di reddito da fabbricati, e nel carattere effettivo dell'incremento di ricchezza e nello sfruttamento economico del bene immobile nel caso di reddito da sublocazione (Cass. n. 10585 del 2011, cit.).

3.7. La qualificazione dei redditi derivanti da contratto di sublocazione quali «redditi diversi» trova, d'altro canto, conferma anche nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26 del 1° giugno 2011, che, nell'individuare l'ambito applicativo del regime di tassazione della cd. «cedolare secca» sugli affitti (art. 3 del d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011), ha precisato che il nuovo sistema non trova applicazione con riferimento ai contratti di sublocazione di immobili, «in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. h), del t.u.i.r.» e non dei redditi fondiari.

4. Nella fattispecie concreta è, dunque, inconferente il richiamo all'art. 26 del t.u.i.r., che disciplina l'imputazione dei redditi fondiari, posto che si discute dei canoni di locazione percepiti dalla società partecipata a fronte della concessione a terzi del godimento di parte dell'immobile, ad essa concesso in locazione dall'odierno ricorrente e dall'altro socio, essendo pacifico che la società partecipata non risulta essere proprietaria, né titolare di altro diritto reale sul bene immobile.

5. Conclusivamente, il ricorso va dichiarato inammissibile.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

Quanto alla regolazione dell'obbligo del pagamento del doppio del contributo unificato, va fatta applicazione - nei confronti dell'Agenzia delle entrate - del principio secondo cui, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., sez. 5, 15/05/2015, n. 9974; Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280).

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.