

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

## Canoni di locazione commerciale non percepiti: no al rimborso Irpef

2 Febbraio 2012

Riconosciuta la non tassabilità solo per il periodo successivo allo sfratto per morosità. Fino a tale data devono essere dichiarati anche se non sono stati incassati



La Corte di cassazione, con la sentenza n. 651 del 18 gennaio, inserendosi in un contrastante orientamento giurisprudenziale, ha stabilito che il proprietario-locatore di un locale commerciale non ha diritto al rimborso Irpef relativo ai canoni di locazione non percepiti. Ciò anche se ha ottenuto lo sfratto per morosità del conduttore. Infatti, la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera

maturazione del diritto di percezione di un reddito.

### Il fatto

Un contribuente si è visto accogliere dalla Commissione tributaria provinciale adita la richiesta di rimborso dell'Irpef versata per la locazione di un immobile a uso commerciale, fondata sul fatto che, in realtà, i canoni non erano mai stati percepiti (l'interessato, a seguito mancato pagamento, aveva chiesto e ottenuto dal giudice civile lo sfratto per morosità).

La Commissione regionale ha, invece, accolto l'appello dell'ufficio, affermando che l'istanza di rimborso era stata proposta oltre il termine di decadenza previsto all'epoca dall'articolo 38 del Dpr 602/1973 e che la possibilità di non dichiarare i redditi da locazione non percepiti, in base all'articolo 8 della legge 431/1998, riguardava i soli contratti di locazione a uso abitativo e non anche a uso commerciale, così come stabilito dalla sentenza 362/2000 della Corte costituzionale.

Il contribuente ha quindi proposto ricorso di legittimità, sostenendo, tra l'altro, con specifico

riferimento alla sentenza della Cassazione n. 6911/2003, che i canoni non percepiti non possono in ogni caso costituire base imponibile di qualsivoglia imposta.

### **La convalida dello sfratto per morosità**

Si premette che la regola generale fissata dal Tuir (articolo 23 del Dpr 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis*) prevede che i canoni di locazione devono essere dichiarati, a prescindere dal fatto se siano stati incassati o meno.

Il legislatore, però, con l'articolo 8, comma 5, della legge 431/1998, ha introdotto un'eccezione al principio generale in base al quale i canoni di locazione sono assoggettati a tassazione indipendentemente dalla loro percezione. Infatti, in base alla suddetta deroga, i canoni non percepiti non concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente a condizione che la morosità del locatario risulti dal provvedimento di convalida dello sfratto per morosità.

Al riguardo, il ministero delle Finanze (circolare n. 150/1999) ha precisato che il locatore può non dichiarare i canoni di locazione previsti dal contratto e non riscossi soltanto dal periodo d'imposta in cui ottiene il provvedimento giurisdizionale, a norma dell'articolo 663 cpc ovvero dell'articolo 665 del codice penale.

### **Motivi della decisione**

Con la sentenza in esame, la Corte di cassazione, prendendo posizione su una tematica non pacifica, ha respinto la censura del ricorrente, affermando sostanzialmente che la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito.

Sull'argomento si contendono il campo due opposti orientamenti giurisprudenziali:

- il primo, che fa capo alla sentenza 6911/2003, afferma che, in tema di determinazione del reddito dei fabbricati, l'articolo 35 del Dpr 597/1973, laddove stabilisce che il reddito lordo effettivo è costituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti, deve essere interpretato nel senso che esso riguarda soltanto i criteri applicabili per la revisione della rendita catastale e non può essere invocato nella diversa ipotesi di tassazione del reddito effettivo di un immobile
- il secondo, propugnato dalla successiva pronuncia 12095/2007, sostiene invece che il solo fatto dell'intervenuta risoluzione consensuale del contratto di locazione, unito alla circostanza del mancato pagamento dei canoni relativi a mensilità anteriori alla risoluzione, non è idoneo, di per sé, a escludere che tali canoni concorrano a formare la base imponibile Irpef (articolo 23, Dpr 917/1986), salvo che non risulti la volontà delle parti di attribuire alla

risoluzione stessa efficacia retroattiva (Cassazione 24444/2005).

La Corte costituzionale aveva precisato in merito che, poiché si può parlare di canoni di locazione solo in presenza di un contratto, se questo viene a cessare per una qualsiasi causa di risoluzione, non si può configurare l'esistenza di un canone dal quale si genera una base imponibile ai fini delle imposte sui redditi (sentenza 362/2000).

Con la sentenza 651/2012, dunque, la Corte di legittimità non esita ad accogliere la seconda opinione, decidendo, pertanto, che i canoni di locazione devono essere dichiarati fino alla data in cui è intervenuta la risoluzione del contratto, anche se non incassati (la morosità del locatario risulta dal provvedimento di convalida dello sfratto per morosità).

di

**Salvatore Servidio**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/canoni-locazione-commerciale-non-percepiti-no-al-rimborso-irpef>