



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 19

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |              |                       |
|--------------------------|-----------|--------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | BORGONOVO | DANIELA      | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MAFFEY    | MARIA TERESA | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | SCARCELLA | ALESSIO      | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |           |              |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |              |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |              |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |              |                       |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7999/2015  
depositato il 24/11/2015

- avverso la sentenza n. 3529/2015 Sez:25 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di MILANO  
contro:

difeso da:  
CASSANELLI ROBERTO  
VIA POLA N.24 20124 MILANO

proposto dall'appellante:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

Atti impugnati:  
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 09/3/010973/000/001/2011/003 REGISTRO 2011

SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

N° 7999/2015

UDIENZA DEL

19/12/2016 ore 15:00

N°

A54/2016

PRONUNCIATA IL:

18/12/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

27/02/2017

Il Segretario

*[Signature]*

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La signora \_\_\_\_\_, proprietaria di un immobile concesso in locazione, dopo aver ricevuto un avviso di liquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate per l'omesso versamento dell'imposta di registro sul contratto di locazione, impugnava tale avviso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano rilevando che il mancato versamento dell'imposta di registro era addebitabile al fatto di aver optato per il regime della cedolare secca.

A sostegno di tale assunto depositava copia della dichiarazione dei redditi per l'anno oggetto di verifica (dalla quale si evince l'esercizio dell'opzione della cedolare secca), nonché copia di richiesta di esercizio di autotutela con la quale faceva presente alla direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate di aver optato per tale regime e di non essere pertanto obbligata a versare l'imposta di registro.

La ricorrente (proprietaria dell'immobile e locatrice nel contratto di locazione oggetto di tassazione), puntualizzava altresì che:

- il locatore era una persona fisica che non agiva in regime d'impresa o di libera professione;
- che l'oggetto del contratto di locazione era un'unità immobiliare abitativa destinata ad uso abitativo e che il contratto era ad uso abitativo, anche se il conduttore era rappresentato da una società;
- che era quindi in possesso dei requisiti previsti dalla legge, che non preclude comunque al locatore la possibilità di avvalersi della cedolare secca quando il conduttore è una società.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, riportandosi ad una propria circolare n. 26/2011 e precisando che, nel contratto di locazione per il quale la ricorrente è locatrice, il conduttore risulta essere una società, e pertanto non sussisteva il diritto di optare per il regime facoltativo d'imposizione (cedolare secca) che, ribadisce l'Ufficio, è riservata solo alle persone fisiche che non agiscano nell'esercizio dell'attività di impresa.

La Commissione tributaria ha accolto il ricorso della locatrice proprietaria dell'immobile ritenendo che, in quanto persona fisica, titolare del diritto di proprietà sull'immobile concesso in locazione, aveva legittimamente optato per il sistema della cedolare secca per la tassazione dei canoni derivanti da tale contratto di locazione.

A tal riguardo, rileva la sentenza, la Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate non poteva negare, in sede di esercizio di autotutela della contribuente, l'accoglimento delle richieste di quest'ultima sulla base di un semplice documento di prassi adottato dall'ufficio stesso che esprime esclusivamente un parere non vincolante tanto per il contribuente, quanto per gli stessi uffici.

Tale circolare, infatti, ha cercato di interpretare il sesto comma dell'art. 3 del D.lgs.23/2011 contenente "*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale*

*Municipale'* che nega la possibilità di avvalersi della cedolare secca nelle locazioni ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa, ritenendo che l'accesso a tale imposta da applicare ai canoni di locazione debba essere negata al locatore nel momento in cui il conduttore dell'immobile sia una società.

La Commissione tributaria, invece, ha osservato che non può essere accolta tale eccezione trattandosi di un'interpretazione distorta della legge che prevede espressamente che può usufruire della cedolare secca il locatore persona fisica titolare di un diritto di proprietà o di godimento sull'immobile concesso in locazione, non disponendo alcunché in merito al conduttore. Muovendo da tale presupposto la sentenza ha stabilito che se il locatore è una persona fisica può optare per la cedolare secca per la tassazione dei canoni di locazione, e non ha alcuna rilevanza il fatto che il conduttore sia una società. In pratica l'elemento che rileva per l'applicazione della cedolare secca è solo il requisito previsto dalla legge secondo cui il locatore, proprietario dell'immobile o titolare di un diritto di godimento, deve essere una persona fisica che non esercita attività imprenditoriale.

Appella l'Ufficio richiamando la Circolare 26/E/2011, ove si afferma che il regime fiscale alternativo non è applicabile a quei contratti di locazione "conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti".

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello non merita accoglimento.

La cosiddetta cedolare secca, imposta applicabile ai canoni di locazione, è disciplinata dall'art. 3 del Decreto legislativo n. 23/2011 che così dispone

*"...il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione; la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione..."*

Dunque, ai sensi dell'art. 3 del DLgs. citato, in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini IRPEF, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo, che non agisca nell'esercizio d'impresa o di lavoro autonomo, può optare per il regime della cosiddetta "cedolare secca", che prevede sostanzialmente un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione, con aliquota del 21% o del 15% a seconda del tipo di contratto.

Per quanto concerne il profilo del locatario, la norma non impone alcun vincolo particolare ai fini dell'accesso al regime agevolato.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 26/E/2011, ha precisato che, tenuto conto che la norma consente l'applicazione della cedolare secca solo per gli immobili abitativi locati con finalità abitative, escludendo quelle effettuate

nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni, occorre porre rilievo, al fine di valutare i requisiti di accesso al regime, anche all'attività esercitata dal locatario ed all'utilizzo dell'immobile locato. Secondo l'Amministrazione finanziaria, esulano dal campo di applicazione della norma in oggetto i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti.

In tal modo, tuttavia, finisce per equiparare, illegittimamente i locatori, che non devono, invero, agire nell'esercizio di impresa, arte o professione, come espressamente previsto dal citato art. 3, ai conduttori, per i quali, invece, nessuna disposizione prevede una simile preclusione.

Concludendo, se il locatore è una persona fisica che non esercita attività imprenditoriale, sussistendo il requisito previsto dalla legge della destinazione dell'immobile ad uso abitativo, può optare per la cedolare secca per la tassazione dei canoni di locazione, e non ha alcuna rilevanza il fatto che il conduttore sia una società.

La delicatezza della questione giustifica la compensazione delle spese.

PER QUESTI MOTIVI

la Commissione conferma la sentenza impugnata. Spese compensate.  
Milano, 19 dicembre 2016

IL PRESIDENTE ESTENSORE

*Dario Borghese*