

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LAZIO
SEZIONE 10

Ha emesso la seguente

SENTENZA

Sull'Appello n. 1035/2019 (depositato il 15/02/2019)

Avverso la pronuncia sentenza n. 16580/2018 – sez. 46 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Contro:

N.C. difeso da _____

Proposto dall'appellante:

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Roma 1

Atti impugnati:

avviso di liquidazione n. _____

R.G.A. n.1035/19

In fatto e in diritto

NC impugnava l'avviso di liquidazione dell'imposta diregistro con cui l'Agenzia delle Entrate richiedeva il pagamento dell'impostaper euro 672,00 relativamente al contratto di locazione immobiliare ad usoforesteria stipulato in data 29/11/2010 con la società C_____s.r.l.,contestandone la legittimità per avere optato ai fini impositivi per il regimedella cosiddetta "cedolare secca" ai sensi dell'art. 3 D.lgs. n.23 del 14/3/2011ricorrendone sia le condizioni oggettive essendo la locazione ad uso abitativo,sia le condizioni soggettive non esercitando la locatrice alcuna attività diimpresa, arte o professione.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva deducendo lalegittimità del proprio operato a ragione dell'art. 3, comma 6, del D.lgs. n.23 del14/3/2011 che prevede la non applicazione del imposizione con cedolare seccaalle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio diuna attività di impresa, di arti o di professione, richiamando la circolare n.26/Edel 1/6/2011 con cui si precisava l'esclusione del regime della cedolare seccaanche per i contratti conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di unaattività di impresa o di lavoro autonomo, anche se detti immobili venganoutilizzati dal conduttore per soddisfare le esigenze abitative dei propricollaboratori o dipendenti.

Con sentenza n. 16580/46/18 la Commissione Tributaria Provinciale di Roma sez. 46 accoglieva il ricorso della contribuente, rilevando che l'art.3 del D.lgs. n.23/11 al comma 1 prevede che l'opzione per la cedolare secca può essere esercitata dal soggetto proprietario o titolare del diritto reale di godimento di unità immobiliari locate ad uso abitativo senza alcun riferimento alla natura giuridica del soggetto conduttore intervenuto nel contratto di locazione, per cui

con la suddetta norma il legislatore ha voluto circoscrivere l'ambito di applicazione della legge al verificarsi di due requisiti, quello soggettivo, persona fisica titolare del diritto reale sul cespite oggetto del contratto di locazione, e quello oggettivo costituito dalla destinazione ad uso abitativo dell'immobile locato. Per la CTP, nella fattispecie in esame ricorrevano entrambi i requisiti per l'opzione per la cedolare secca non rilevandosi alcuna disposizione normativa che possa far ritenere non applicabile la norma in oggetto nel caso di conduttore esercente un'attività economica.

Le spese venivano compensate.

Avverso la sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate censurando la sentenza per falsa interpretazione dell'art. 3 del D.lgs. n.23/11 e per omessa motivazione su quanto rilevato in relazione alla circolare n.26/E dell'1/6/2011. L'Agenzia, reiterando le argomentazioni già sostenute nel primo grado, osservava che l'art. 3 comma 6 del D.lgs. n.23 del 14/3/2011 prevede la non applicazione dell'imposizione con cedolare secca alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività di impresa, di arti o di professione. La norma, quindi, per l'Ufficio consente l'applicazione della cedolare secca solo per gli immobili abitativi locati con finalità abitative con esclusione di quelle locazioni effettuate nell'esercizio di una attività di impresa o di lavoro autonomo, richiamando la circolare n.26/E del 1/6/2011 con cui l'Agenzia precisava che per l'applicazione della cedolare secca occorre porre rilievo anche all'attività del conduttore, restando esclusi dal regime i contratti conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di una attività di impresa o di lavoro autonomo, anche se detti immobili vengano utilizzati dal conduttore per soddisfare le esigenze abitative dei propri collaboratori dipendenti come nella fattispecie.

L'appellata N.C.si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto dell'appello con condanna alle spese, ribadendo l'illegittimità della posizione dell'Agenzia delle Entrate. La contribuente osservava, a sostegno della propria difesa, che il legislatore all'art.3, comma 6, del D.lgs. n. 23/11 si era preoccupato di specificare che la cedolare secca non poteva applicarsi alle locazioni immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività di impresa o di arti e professioni.

Stante la ratio della norma agevolativa, era evidente per l'appellata che il legislatore voleva riferirsi al soggetto che effettua l'attività di locazione che è anche il soggetto attivo dell'esercizio dell'opzione per il regime sostitutivo, ossia il locatore, proprietario dell'immobile o titolare di altro diritto reale sul medesimo e non certo al conduttore, mero soggetto passivo del rapporto.

Nel caso specifico, l'appellata, proprietaria dell'immobile, non esercitava alcuna attività di impresa ed il contratto di locazione era stato stipulato per uso abitativo, sebbene il conduttore era una società, per cui sussistevano entrambi i

requisiti, soggettivo ed oggettivo, per l'applicabilità dell'imposizione per cedolare secca.

Per l'appellata, l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n.26/E del 2011, per la quale esulano al campo di applicazione della cedolare i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, finisce per equiparare illegittimamente i locatori (che ex art. 3 D.lgs. n.23/11 non devono agire nell'esercizio di una attività di impresa, arte o professione) ai conduttori, per i quali, invece, nessuna disposizione prevede una simile preclusione.

All'udienza dell'8 febbraio 2021 la CTR decideva la causa.

Tanto premesso, la CTR rileva che l'appello va rigettato.

Come esattamente osservato dall'appellata nelle controdeduzioni, il legislatore all'art.3, comma 6, del D.lgs n.23 /11 ha specificato che la cedolare secca non può applicarsi alle locazioni immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività di impresa o di arti e professioni. Stante la ratio della norma agevolativa deve ritenersi che il legislatore intenda riferirsi al soggetto che effettua l'attività di locazione che è anche il soggetto attivo dell'esercizio dell'opzione per il regime sostitutivo, ossia il locatore, proprietario dell'immobile o titolare di altro diritto reale sul medesimo, e non certo al conduttore. Invero, sotto il profilo soggettivo, il soggetto gravato dell'obbligazione tributaria coincide con il soggetto che ha la facoltà di optare per il regime sostitutivo e tale facoltà è attribuita dalla norma alla persona fisica proprietaria o titolare di diritto reale sull'immobile locato. Nel caso specifico, l'appellata, proprietaria dell'immobile non esercitava alcuna attività di impresa ed il contratto di locazione era stato stipulato per uso abitativo, sebbene il conduttore fosse una società, per cui sussistono entrambi i requisiti soggettivo ed oggettivo, per l'applicabilità della imposizione per cedolare secca. L'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/Edel 2011, per la quale esulano al campo di applicazione della cedolare i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, effettivamente finisce per equiparare illegittimamente i locatori (che ex art. 3 D.lgs n.23/11 non devono agire nell'esercizio di una attività di impresa, arte o professione) ai conduttori, per i quali, invece, nessuna disposizione prevede una simile preclusione. Né la circolare, trattandosi di fonte subordinata, può prevalere sulla fonte normativa, correttamente interpretata.

Per le considerazioni che precedono, l'appello dell'Agenzia va rigettato. Attesa la soccombenza l'Agenzia va condannata a rifondere all'appellata le spese processuali del grado che si liquidano in complessive euro 900.00 onnicomprensive.

PQM

La CTR

Rigetta l'appello; condanna l'appellante a rifondere a controparte le spese del grado liquidate in euro 900,00 (novecento) onnicomprensive.