



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 14, riunita in udienza il 22/02/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

PUNZO ROBERTO, Presidente e Relatore

GAUDINO FEDERICA, Giudice

SCIARINI GIANPIETRO, Giudice

in data 22/02/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 901/2022 depositato il 11/03/2022

proposto da

~~Alberto Picariello - PCRLRT72L06D969K~~

Difeso da

Alberto Picariello - PCRLRT72L06D969K

Rappresentato da William Maggio - MGGWLM79D26E205T

ed elettivamente domiciliato presso alberto.picariello@pec.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale li Di Milano - Via Ugo Bassi, 6/8 20159 Milano MI

elettivamente domiciliato presso dp.2milano@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 3086/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 12 e pubblicata il 12/07/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. 20183T0102680000012019003 REGISTRO 2019

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. 20183T010268000001003 REGISTRO

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: come in atti - riforma della sentenza impugnata

Resistente/Appellato: come in atti - Conferma della sentenza impugnata

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con la sentenza indicata in epigrafe la allora CTP di Milano rigettava il ricorso con cui la ~~IMMOBILIARE~~, quale subentrante della ~~MAGGIO~~ s.r.l., in relazione a immobile da quest'ultima precedentemente acquisito quale conduttrice in locazione da privato per uso abitativo, aveva impugnato gli Avvisi di liquidazione con quali l'Ufficio, ritenuta l'inapplicabilità del regime della cedolare "secca" sostitutiva delle imposte sul reddito e degli altri tributi a norma dell'art. 3 co.2 d.lsvio n.23 del 2011, aveva richiesto il pagamento della maggiore imposta di registro e sanzioni relativamente agli anni 2018 e 2019.

Con la stessa sentenza la CTP annullava l'Avviso di liquidazione distintamente notificato in proprio all'altro ricorrente MAGGIO William, legale rappresentante della medesima ~~IMMOBILIARE~~ spa.

Per quanto ora rileva, in sentenza, premesso che l'antefatto della controversia riguardava la concessione in locazione da parte di certa ~~IMMOBILIARE~~ Elena (persona fisica non esercente attività di impresa) di immobile di sua proprietà alla srl ~~IMMOBILIARE~~ con dichiarazione al momento della conclusione del contratto di optare per il regime fiscale della " cedolare secca" ,a cui era seguito da parte della Agenzia il disconoscimento dell'applicabilità del regime agevolato e l'emissione degli Avvisi di liquidazione, i primi giudici ritenevano che il disposto dell'art. 3 co. 6 d.lsvio n. 23 del 2011, secondo cui l'agevolazione in discussione " non si applica alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività di impresa" non può essere riferito esclusivamente al locatore – perché per tale soggetto il requisito è già previsto dal comma 1 dell'art. 3 ,ma in primis al conduttore, che non può avvalersi del regime fiscale di favore quando il contratto di locazione costituisca per il conduttore la modalità di acquisizione di un bene strumentale all'esercizio di attività di impresa.

Considerato che nella fattispecie è pacifico che ~~IMMOBILIARE~~ esercita prevalentemente attività di sublocazione di immobili, i primi giudici sono pervenuti alla conclusione che – indipendentemente dalla successiva destinazione concreta dell'immobile a privata abitazione ovvero a locazione a dipendenti – ciò che rileva è che quando la conduttrice è società commerciale per definizione è escluso che il contratto di locazione possa essere concluso per finalità abitative della società commerciale - persona giuridica ; che tale interpretazione è confermata dall'art. 6 bis dell'art. 3 cit., introdotto dall'art. 9 d.l. n. 47 del 2014, che ha ampliato la platea dei beneficiari della cedolare secca ai casi di sublocazione ma ne ha circoscritto la portata alle ipotesi in cui parte locatrice sia una cooperativa edilizia di abitazione o altro ente senza scopo di lucro e sub-conduttori siano studenti o enti comunali.

Rigettate per infondatezza tutte le eccezioni ulteriormente sollevate, anche in ordine al difetto di motivazione, la sentenza ha pertanto confermato sotto tutti i profili la legittimità del provvedimento impugnato, adottato nei confronti di ~~IMMOBILIARE~~. Le spese di lite sono state compensate stante la non univoca giurisprudenza esistente in materia.

Avverso la sentenza ha proposto appello, con più motivi di gravame, la società, che ha chiesto nelle conclusioni ,in riforma della decisione di primo grado, l'annullamento dell'Avviso impugnato.

Richiamate le circostanze fattuali, l'appellante si duole dell'ingiustizia della sentenza in primo luogo per "violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 6. d.lsvio 33/2011", in quanto l'esclusione dal campo di applicazione della norma agevolatrice dei contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa è erronea, indebitamente restrittiva, e conduce a una irrazionale

diseguaglianza tra locatori di immobili di pari capacità contributiva in ragione della "natura" della controparte, quando invece la giurisprudenza maggioritaria – valorizzando lettera e ratio della disposizione, dettata per favorire un risparmio fiscale e anche una semplificazione procedurale in favore del proprietario e non del conduttore, che non ha alcuna facoltà di optare per il regime agevolato - riconosce la fruizione della cedolare "secca" in tutti i casi in cui le persone fisiche proprietarie di immobile non esercenti attività di impresa arte o professioni lo locino ad uso abitativo. Aggiunge l'appellante che nessuna rilevanza in senso restrittivo può avere – contrariamente a quanto ritenuto in sentenza – l'art. 6 bis cit., che tende esclusivamente a favorire le locazioni abitative a prezzi contenuti estendendo l'opzione a soggetti persone fisiche che pur operando in regime di impresa stipulino contratti di affitto con cooperative edilizie o enti senza scopo di lucro che sublochino a studenti universitari.

Ove diversa fosse l'interpretazione delle disposizioni applicabili, l'appellante solleva questione di legittimità costituzionale per ingiustificata disparità di trattamento a causa della subordinazione dell'esercizio della cedolare secca alla tipologia di status del conduttore.

Sotto altri profili autonomamente rilevanti, l'appellante reitera le eccezioni di illegittimità dell'avviso per avere l'Ufficio qualificato l'imposta come "principale", fuori dai presupposti di legge, essendosi nella fattispecie trattato semmai di imposta complementare tardivamente liquidata, con esclusione quanto meno di debenza delle sanzioni; infine la società eccepisce anche l'illegittimità del provvedimento per difetto di qualunque specificità della "laconica motivazione", contenente mere formule di stile.

L'Ufficio appellato, nelle controdeduzioni, richiama le precedenti difese, recepite dalla sentenza, e confuta ogni avversaria eccezione, anche in ordine alle questioni subordinate di carattere formale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

All'esito dell'odierna discussione in pubblica udienza, udito il relatore e sentite le parti, letti gli atti e i documenti, il collegio OSSERVA quanto segue.

Occorre preliminarmente dare atto che per mancata impugnazione si è formato il giudicato sul capo della sentenza che ha accolto il ricorso in ordine alla esclusione di autonoma responsabilità "in proprio" del legale rappresentante della ~~PREVIA~~.

Nel merito, considerato che i fatti sono sostanzialmente pacifici, e che la questione di diritto verte sull'ambito di applicabilità della cedolare "secca" di cui all'art. 3 cit., ritiene il collegio che l'appello debba essere accolto in quanto l'ulteriore condizione limitativa all'esercizio dell'opzione della cedolare secca costituita secondo l'Ufficio dal profilo soggettivo del locatario, non è in alcun modo prevista dalla norma. Invero è il locatore l'unico beneficiario della cedolare secca oltre che l'unico a poter optare per il suddetto regime fiscale particolarmente favorevole ai fini IRPEF; a base della ratio della norma vi è la ravvisata necessità di favorire l'emersione del (e prevenire il)"nero" esistente nel mercato delle locazioni mediante agevolazione fiscale del proprietario (o il titolare di altro diritto reale) persona fisica che intenda locare il proprio immobile. Il soggetto attivo esclusivamente abilitato all'esercizio dell'opzione per il regime sostitutivo è il locatore, proprietario dell'immobile; nessuna veste nella scelta del regime agevolato ha il conduttore, posto che il soggetto gravato dall'obbligazione tributaria IRPEF coincide con il soggetto che ha la facoltà di optare per il regime sostitutivo e tale facoltà è attribuita dalla norma al soggetto proprietario o titolare di diritto reale sull'immobile locato (in senso conforme, ex plurimis, CTR Lombardia, nn. 2830/2020 e 868 del 2021).

Queste conclusioni sono sorrette anche da una interpretazione costituzionalmente orientata, come segnalato dall'appellante, perché contrariamente opinando – come fa l'Ufficio - si creerebbe una disparità di trattamento irragionevole. Né in quest'ottica appare persuasiva l' enfatizzazione dell'importanza e significato che l'Agenzia attribuisce alle disposizioni successivamente introdotte mediante l'art. 6 bis cit. che –in una materia come quella fiscale caratterizzata come noto da una esasperata casistica delle previsioni normative – sembra da attribuire puramente e semplicemente all'intento del legislatore di garantire espressamente , con intervento limitato e settoriale, la agevolazione fiscale anche a persone fisiche esercenti attività di impresa in casi particolarmente meritevoli di protezione e finalisticamente importanti da un punto di vista socio-economico, contraddistinti dalla necessaria sublocazione agli studenti universitari con contratti a canone agevolato.

Restando assorbite le ulteriori questioni sollevate , in definitiva l'Avviso, in accoglimento dell'appello, deve essere annullato in toto. Va disposto come per legge il rimborso di quanto eventualmente versato medio tempore .

Le spese di lite di entrambi i gradi vengono compensate, perdurando le oscillazioni giurisprudenziali

P.Q.M.

ACCOGLIE l'appello della contribuente . Spese di entrambi i gradi compensate.

IL PRESIDENTE rel.est.

dott. R.Punzo