



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 15, riunita in udienza il 12/10/2023 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

STEINLEITNER BIANCA, Presidente
DE DOMENICO FRANCESCO, Relatore
CRESPI MONICA GIOVANNA MICA, Giudice

in data 12/10/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 505/2023 depositato il 13/02/2023

proposto da

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano - Via Dei Missaglia, 97 20142 Milano MI

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 2353/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 3 e pubblicata il 18/08/2022

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO n.

REGISTRO 2019

a seguito di discussione in camera di consiglio

Richieste delle parti:

L'appellante chiede conclusivamente l'accoglimento dell'appello e la refusione delle spese di giudizio.

L'agenzia delle entrate, appellata, chiede il rigetto dell'appello e la conferma della decisione di primo grado.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La contribuente appellante è proprietaria di un appartamento di civile abitazione in Milano concesso in locazione alla Società _____ Srl, al fine di adibirlo all'esclusivo uso abitativo temporaneo per i propri dirigenti e consulenti durante la loro permanenza nella città.

Nonostante le parti abbiano pattuito di volersi avvalere del cosiddetto regime della "cedolare secca", il software di registrazione dei contratti dell'Agenzia delle Entrate non consente l'utilizzo di tale regime laddove la parte locataria sia diversa da una persona fisica.

Conseguentemente, la parte locatrice ha dovuto registrare il contratto facendo ricorso al regime ordinario e successivamente per recuperare l'imposta, asseritamente non dovuta, ha dovuto presentare istanza di rimborso dell'imposta di registro pagata. Non avendo ricevuto alcuna risposta, maturato il silenzio rifiuto, la stessa, con ricorso/reclamo ex art. 17-bis D.Lgs. 546/92 ha impugnato il silenzio rifiuto alla propria istanza di rimborso, sostenendo di essersi avvalsa dell'opzione per il regime fiscale della c.d. "cedolare secca" e che nel caso di specie sussistessero i requisiti soggettivi e oggettivi in capo al proprietario/locatore, richiesti dall'art. 3 D.Lgs. 23/2011, per poter usufruire di detta agevolazione.

Secondo la ricorrente, infatti, la suddetta norma non prescriverebbe alcun requisito in capo al conduttore mentre l'Ufficio si sarebbe adeguato alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 01/06/2011, che, trattandosi di un mero atto amministrativo di organizzazione interna, esprimerebbe solo la posizione dell'amministrazione, non vincolante per il contribuente, atteso che la stessa sarebbe in violazione dell'art. 3 D.Lgs. 23/2011.

Il suddetto ricorso veniva respinto con sentenza n. 2353/03/2022 dalla Corte di giustizia di primo grado, ritenendolo la stessa *"infondato e non meritevole di accoglimento. Infatti, l'opzione per il regime della cedolare secca richiede che l'immobile locato sia destinato a uso abitativo e che i contraenti siano persone fisiche. A tal proposito, l'art. 3 co. 6 D.Lgs. 23/2011 così dispone: "Le disposizioni di cui ai commi 1, 2, 4 e 5 del presente articolo non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni". Il D.Lgs. 23/2011 non lascia margini a interpretazioni "estensive", in quanto la stessa previsione del comma 6 è volta a limitare l'alveo applicativo del regime della cedolare secca. Nel caso in esame, pertanto, la locazione per è causa non poteva usufruire del regime di vantaggio della cd. 3 Cedolare secca per essere il conduttore esercente un'attività di impresa. L'esito del giudizio complessivamente considerato - tenuto conto della questione interpretativa di diritto affrontata - costituisce giustificato motivo per compensare le spese di giudizio"*.

Avverso la suddetta sentenza propone appello la parte locatrice, contestando l'assunto interpretativo e facendo riferimento a numerosi precedenti giurisprudenziali di segno contrario, ritenendo che la norma preveda la fruibilità dell'agevolazione alla condizione che il locatore sia una persona fisica, che non agisca in regime di impresa o di libera professione e che l'unità immobiliare locata sia abitativa e destinata a tale uso. Orbene, nel caso che ci occupa, secondo la contribuente, ambedue le condizioni sussistono poiché il locatore è persona fisica e la locazione è destinata ad uso abitativo.

Conclusivamente la contribuente chiede l'accoglimento dell'appello e la refusione delle spese di giudizio.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate, chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della decisione di primo grado, affermando che il giudice di prime cure avrebbe colto il senso della normativa, così come peraltro illustrata nella richiamata circolare ministeriale e in talune sentenze di merito richiamate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso che tutti gli atti e i fatti portati alla cognizione di questa Corte sono stati attentamente analizzati e che per quanto l'art. 132 c.p.c. -applicabile al processo tributario ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs 546/1992- consenta al Giudice la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e pertanto, nel motivare la sentenza non è tenuto ad esaminare specificatamente ed analiticamente tutte le questioni rilevanti concretamente esaminate, si rappresenta che le questioni non trattate, non sono da considerarsi necessariamente omesse, ma semplicemente assorbite o superate con quanto concretamente ritenuto provato dal giudice, di cui ne ha il pieno convincimento per la decisione.

Ciò premesso, questa Corte, sulla base dei fatti e degli atti dedotti dalle parti, ritiene che l'appello della contribuente debba essere accolto in quanto l'interpretazione dell'art. 3 co. 6 D.Lgs. 23/2011 posta a base della sentenza di primo grado non appare coerente con il dato normativo e soprattutto con la *ratio* della legge.

Il legislatore al comma 6 dell'art. 3 dispone, infatti, che *“Le disposizioni di cui ai commi 1, 2, 4 e 5 del presente articolo non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni”*. Pertanto, quando parla di locazioni risulta evidente che si riferisca all'attività del locatore (che indubbiamente è il principale destinatario delle agevolazioni previste dalla norma), volendo escludere espressamente dal beneficio le locazioni poste in essere *“nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni”*.

In buona sostanza il legislatore vuole escludere dal beneficio di una aliquota IRPEF progressiva solo chi svolge l'attività di locazione per professione non anche chi affitta in modo non professionale i propri immobili. Inoltre, il legislatore ha voluto escludere gli affitti relativi ad immobili che non abbiano quale destinazione quella caratterizzata da un uso abitativo.

Per cui, riassumendo, l'accesso al regime premiale della *cedolare secca*, è limitato dalla legge al possesso di due requisiti:

-il primo, di carattere soggettivo, in capo al locatore, ossia lo stesso locare l'immobile nell'ambito dell'esercizio di un'attività di impresa o di professione;

-il secondo, di carattere oggettivo, attiene alla destinazione ad uso abitativo dell'immobile oggetto di locazione, escludendo di conseguenza i contratti locativi che prevedono un uso diverso da quello abitativo.

Appare evidente, in conclusione, che la condizione riguardante il profilo soggettivo del locatario non è in alcun modo prevista dalla norma, né la stessa può essere surrettiziamente introdotta da un atto interno amministrativo quale la circolare dell'Agenzia delle Entrate, che non costituisce fonte del diritto tributario, bensì mero atto interno regolatorio dell'attività dell'amministrazione, vincolante solo per i propri dipendenti e giammai per i contribuenti.

Orbene, poiché entrambi i requisiti risultano presenti nel caso in oggetto sussistono giusti motivi per accogliere l'appello, con conseguente integrale riforma della sentenza di primo grado.

Per quanto attiene le spese, l'altalenante orientamento giurisprudenziale in materia giustifica la loro compensazione.

P.Q.M.

In riforma della sentenza si accoglie l'appello, spese compensate come da motivazione.

Il Presidente
Bianca STEINLEITNER

Il Relatore
Francesco DE DOMENICO