



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI BARI SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

- BRAY GIUSEPPE** Presidente
- MANGANELLI CARMELA BRUNA** Relatore
- LIUZZI VITANTONIO** Giudice
- 
- 
- 
- 

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 3124/2018  
depositato il 31/10/2018

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2014/3T/002074/000/001/2015 REGISTRO 2015  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BARI  
VIA AMENDOLA N. 164/A

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

LOVECCHIO DOTT. LUIGI  
VIA COGNETTI, 33 70124 BARI BA

**difeso da:**

LOVECCHIO DOTT. LUIGI  
VIA COGNETTI, 33 70124 BARI BA

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 3124/2018

UDIENZA DEL

05/04/2019 ore 09:00

N°

825/2019

PRONUNCIATA IL:

05/04/2019

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

- 2 MAG 2019

Il Segretario

## Svolgimento del processo

Con ricorso depositato il 31.10.2018 e , a mezzo del difensore costituito, impugnavano l'avviso di liquidazione, emesso dall'Agenzia delle Entrate e relativo al mancato versamento dell'imposta periodica di registro sulle locazioni dell'annualità 2015, per un importo pari a €. 190,14, comprensivo di sanzioni e interessi.

I ricorrenti rappresentavano che il contratto in esame, registrato al n. 002074, serie 3T, era relativo ad un'immobile di proprietà della , che lo aveva stipulato con la società srl ad uso abitativo del suo legale rappresentante

, ovvero dei suoi collaboratori e dipendenti. In ragione di tanto, la aveva regolarmente optato – in sede di conclusione del contratto - per il regime di cedolare secca, che espressamente prevedeva l'esenzione dal pagamento dell'imposta annuale di registro. Con l'impugnazione, la parte lamentava il difetto di motivazione, posto che l'amministrazione non aveva esplicitato in alcun modo le ragioni giuridiche e i presupposti di fatto posti a base dell'avviso impugnato, essendosi limitata solo a liquidare l'imposta indicata.

Nel merito, ribadiva la legittimità dell'opzione agevolativa, perché effettuata in aderenza al dettato legislativo, avendo la locazione finalità abitativa, in un immobile con destinazione catastale abitativa e non avendo la locatrice agito nell'esercizio di un'impresa. Di contro, alcun rilievo poteva essere attribuito alla circostanza che il conduttore avesse agito nell'esercizio di un'impresa non rappresentando – questa – una circostanza ostativa alla fruibilità del regime della c.d. cedolare secca.

Si costituiva in giudizio, con modalità telematica, l'Agenzia delle Entrate, che – in via preliminare – chiedeva la riunione del ricorso con quello pertinente ad altra annualità della medesima imposta, che riferiva essere pendente in fase di mediazione. Nulla replicava in ordine all'eccepito difetto di motivazione mentre, con riferimento al merito, ribadiva la legittimità del proprio operato, in quanto conforme alla Circolare n. 26/E dell'1.6.2011 dell'Agenzia delle Entrate, che aveva escluso dall'ambito applicativo della normativa anche le locazioni che avessero come conduttore un soggetto agente nell'esercizio di un'impresa, a prescindere dalla circostanza che l'immobile fosse destinato ad uso abitativo.

Infine, sottolineava come l'interpretazione del testo contrattuale facesse propendere per la non adesione al regime di cedolare secca poiché accanto alla sua esplicita previsione (art.



5), la parte aveva contestualmente anche optato per l'applicazione degli aggiornamenti annuali ISTAT (art. 4). Pertanto, secondo il ragionamento dell'amministrazione, non avendo la locatrice comunicato al conduttore la rinuncia alla facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, il regime di cedolare secca non si era realizzato, secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 11, d. lgs. 23/2011.

All'odierna udienza, entrambe le parti si riportavano alle rispettive conclusioni e parte resistente insisteva nella richiesta di riunione del presente procedimento a quello avente nr. 190/2019 relativo all'annualità 2016, quindi la causa veniva trattenuta per la decisione, nei termini che di seguito si espongono.

### **Motivi della decisione.**

Il ricorso si reputa fondato e merita accoglimento.

Preliminarmente, osserva il Collegio che la richiesta di riunione, ribadita anche all'udienza di trattazione, non possa essere accolta poiché determina un ritardo nella trattazione del presente ricorso, anche alla luce di quanto previsto nell'art. 29, terzo comma, d. lgs. 546/92, in considerazione del fatto che per quello successivo non risulta ancora fissata l'udienza di trattazione.

Inoltre, non vertendosi in ipotesi di litisconsorzio necessario, deve osservarsi come ogni anno fiscale mantenga la propria autonomia rispetto agli altri e comporti la costituzione, tra contribuente e fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti e successivi. Ne consegue che, qualora le controversie relative a diverse annualità d'imposta del medesimo tributo, ancorché concernenti questioni in tutto o in parte analoghe, siano separatamente decise con più sentenze (anziché con una sola, previa riunione dei relativi giudizi), ciascun giudizio mantiene la sua autonomia e la decisione ad esso relativa non è suscettibile di costituire cosa giudicata rispetto ai giudizi relativi alle altre annualità (Comm. trib. reg. Palermo, (Sicilia) sez. XIV, 17/10/2017, n.4087; in senso conforme: Comm. trib. reg. Palermo, (Sicilia) sez. XIV, 18/09/2017, n.3406).

Tanto premesso, la Commissione ritiene meritevoli di accoglimento entrambe le eccezioni sollevate con il ricorso introduttivo.

Risulta infatti che l'avviso di liquidazione dell'imposta in esame è del tutto privo di motivazione, poiché non fornisce ai contribuenti conto dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno condotto l'amministrazione a negare il regime di cedolare secca e a richiedere il pagamento dell'imposta di registro. E ciò in evidente contrasto con



l'art. 7 della legge 212/00 che pone un obbligo generalizzato di motivazione degli atti nel sistema tributario, di modo che il contribuente possa essere messo a conoscenza dei *presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione.*

L'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel "*petitum*" e nella "*causa petendi*", mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della Pubblica Amministrazione, in vista di un immediato controllo della stessa (Cassazione civile sez. trib., 21/11/2018, n.30039).

Per tale ragione e anche in considerazione del fatto che nelle proprie controdeduzioni l'amministrazione non ha rilevato alcunchè in punto di difetto di motivazione, non può accogliersi la tesi relativa alla contraddittorietà del testo contrattuale, che prevedeva contestualmente il regime della cedolare secca e quello degli adeguamenti ISTAT e che doveva far propendere per la non adesione al regime fiscale agevolativo, poiché la locatrice non aveva comunicato al conduttore la volontà di optare per il regime di circolare secca. Trattasi, infatti, di un'integrazione della motivazione, assente invero nel provvedimento impositivo, non consentita nella fase del giudizio, in ragione della natura impugnatoria del processo tributario (Cassazione civile sez. VI, 21/05/2018, n.12400).

Trattasi, inoltre, di un'interpretazione dell'art. 3, comma 11, del d. lgs. 23/2011 non condivisa dal Collegio. Tale norma dispone infatti che "*nel caso in cui il locatore opti per l'applicazione della cedolare secca è sospesa, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'ISTAT dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nell'anno precedente. L'opzione non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata, con la quale rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo*" ed è chiara la volontà del legislatore di subordinare l'efficacia del regime di cedolare secca alla preventiva comunicazione al conduttore solo nel caso di contratto in corso, che prevedeva la facoltà di richiedere l'aggiornamento del canone secondo le variazioni dell'indice ISTAT. Per contro, nel caso di contratto nuovo, in cui il locatore abbia optato dall'inizio per tale regime di favore, la facoltà di aggiornare il canone è sospesa *ex lege*, come si rileva dalla prima parte della



disposizione in commento. Con l'ulteriore conseguenza che in caso di opzione per il regime di cedolare secca, la clausola che – come nel caso in esame – preveda l'aggiornamento del canone dovrà considerarsi nulla, perché in contrasto con norma imperativa quale l'art. 3, comma 11, del d. lgs. 23/11, che espressamente conclude per la inderogabilità della disposizione medesima.

Si osserva poi che le censure mosse dai ricorrenti meritano accoglimento anche in relazione ai profili di merito del provvedimento impugnato.

La disciplina del particolare regime fiscale, denominato “cedolare secca”, è disciplinato dall'art. 3 del d. lgs. 23 del 2011, il cui art. 1 dispone che *“in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il seguente regime”*.

Il presupposto pertanto è che la locazione sia destinata ad uso abitativo e che il locatore non abbia stipulato il contratto nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni, come disciplinato dal sesto comma del citato articolo 3.

Il requisito risulta rispettato nella presente vicenda in cui la ricorrente, in qualità di locatrice, ha stipulato un contratto di affitto di un immobile per uso abitativo del conduttore, quand'anche quest'ultimo abbia agito in qualità di legale rappresentante di una società.

Il Collegio non aderisce a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nelle proprie controdeduzioni, con riferimento alle Circolari 26/E/2011 e 12/E/2016. Secondo tali fonti subordinate, al fine di valutare i requisiti di accesso al regime della cedolare secca, deve tenersi in considerazione anche l'attività esercitata dal conduttore. Per l'Amministrazione finanziaria, infatti, 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, però si finisce per equiparare, in maniera illogica, i locatori, che non devono agire nell'esercizio di un'impresa, di un'arte o di una professione, come espressamente previsto dal citato art. 3, ai conduttori per i quali, invece, nessuna disposizione prevede una simile preclusione.



In altri termini, 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, è possibile 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.

Tanto trova conforto nella più recente giurisprudenza di merito, che afferma che il locatore persona fisica - che non eserciti attività imprenditoriale - può optare per il regime della c.d. cedolare secca anche quando il contratto, che abbia ad oggetto una locazione ad uso abitativo, sia posto in essere con un conduttore che rivesta la qualifica di imprenditore o lavoratore autonomo (Comm. trib. reg., (Lombardia) sez. XIX, 27/02/2017, n.754).

Per tali ragioni il ricorso deve essere accolto e le spese seguono la soccombenza.

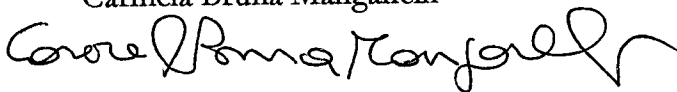
**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia al pagamento delle spese di lite, che liquida in €150/00, oltre IVA e CAP se dovute.

Deciso in Bari il 5.4.2019.

Il Relatore

Carmela Bruna Manganelli



Il Presidente  
Giuseppe Bray

