

## **Fiscalità nazionale e internazionale**

SANDRO CERATO

Il comodatario che concede in locazione breve un immobile abitativo produce reddito diverso, ferma restando la tassazione del reddito fondiario in capo al comodante quale titolare del diritto reale. È quanto affermato dall' Agenzia delle Entrate con la recente circolare n. 24/E a commento della nuova disciplina delle locazioni brevi introdotta dal dl 50/2017 a partire dal 1° luglio scorso. È bene ricordare che la disciplina fiscale degli immobili detenuti da persone fisiche prevede, quale regola generale, che il reddito fondiario possa essere imputato esclusivamente al titolare del diritto di proprietà o altro diritto reale, mentre l' eventuale utilizzo da parte di soggetti terzi debba essere inquadrato diversamente a seconda dei casi. In particolare, in caso di sublocazione il sublocatore produce reddito diverso (articolo 67 del Tuir), mentre per quanto

concerne l' ipotesi del comodato in passato l' Agenzia (rm 381 e 394 del 2008) aveva considerato «trasparente» la figura del comodatario, imputando direttamente il reddito derivante dall' immobile (canone di locazione o rendita catastale) in capo al soggetto comodante (titolare del diritto reale). Nell' ambito della disciplina della locazione breve (non superiore a 30 giorni) il legislatore ha esteso la possibilità di applicare il regime fiscale delle stesse (cedolare secca o tassazione ordinaria) anche al sublocatore o al comodatario, innovando quindi rispetto alle locazioni non brevi, considerando tale ultimo soggetto quale titolare del reddito derivante dalla concessione in utilizzo del bene. Tuttavia, poiché il reddito fondiario non può che essere imputato al titolare del diritto reale, la circolare n. 24/E ha inquadrato tale fattispecie tra i redditi diversi, al pari di quanto già previsto per il sublocatore. E nonostante non si tratti di un reddito fondiario, ha legittimato il comodatario ed il sublocatore ad applicare la cedolare secca del 21% sui canoni percepiti dalla locazione breve del bene. Si tratta di un' assoluta novità, poiché la prassi dell' Agenzia ha sempre escluso l' applicazione della cedolare secca in presenza di redditi di natura non fondiaria (circolare n. 26/E/2011). In buona sostanza, nelle

locazioni brevi di immobili abitativi sublocati o concessi in comodato a terzi si realizza il seguente sdoppiamento reddituale: - il titolare del diritto di proprietà dell' immobile, o del diritto reale, produce reddito fondiario (rendita o canone di locazione «ridotto» a seconda dei casi), e come tale tassato anche se non percepito (nel caso dei canoni); - il sublocatore o il comodatario producono un reddito diverso per il canone di locazione percepito, con possibilità di applicare la cedolare secca del 21% direttamente nel modello Redditi trattandosi di contratti di locazione non soggetti a registrazione, ferma restando la possibilità di applicazione dell' imposta ordinaria. Trattandosi di redditi diversi, il sublocatore o il comodatario assoggettano a tassazione (cedolare o ordinaria) solamente i canoni effettivamente percepiti, evitando quindi, a differenza del titolare del diritto reale, di pagare delle imposte per redditi non effettivamente percepiti. Per quanto riguarda le locazioni non brevi si devono applicare le stesse regole del passato, con la conseguenza che il sublocatore non potrà applicare la cedolare secca sui canoni percepiti, ed il comodatario non è titolare di alcun reddito. In tali casi, infatti, solamente il proprietario potrà optare per la cedolare secca con le regole ordinarie. È appena il caso di ricordare, infine, che se l' immobile oggetto di comodato non è destinato a uso abitativo (per esempio un ufficio), anche in presenza di una locazione breve si rendono applicabili le regole ordinarie, con conseguente tassazione del reddito direttamente in capo al proprietario, senza possibilità di optare per la cedolare secca.