

IMPOSTE SUL REDDITO

Comodato e sublocazione breve: tanti dubbi e poche certezze

di **Leonardo Pietrobon**

Come già messo in evidenza in precedenti interventi, con l'[articolo 4 D.L. 50/2017](#) il Legislatore ha introdotto **nuovi obblighi** per i soggetti, persone fisiche non titolari di partita Iva, che **locano a breve termine**.

L'attenzione sino a questo momento si è focalizzata sempre sulle locazioni brevi, "trascurando" involontariamente quanto, invece, stabilito al comma 3 del medesimo [articolo 4](#), che riguarda, invece, la tematica della **sublocazione** e del **comodato**.

In particolare, la citata disposizione normativa prevede che *"Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai **contratti di sublocazione** e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal **comodatario** aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1"*.

Al fine di cogliere la portata applicativa del comma 3 pare doveroso riportare anche il contenuto del comma 2, secondo cui *"A decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni relative alla **cedolare secca** di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento in caso di opzione"*.

Coordinando quanto stabilito dal comma 3 con il contenuto del comma 2, sembra si possa affermare che **in caso di opzione per la cedolare secca**, si applica l'aliquota del 21% anche ai **corrispettivi derivanti dalla sublocazione** di immobili a breve e ai **corrispettivi derivanti dai contratti a breve** conclusi dal comodatario per il godimento degli immobili.

La stessa conclusione, prendendo a riferimento il comma 5, si realizza **anche nel caso di "non opzione" per la cedolare secca**, con la differenza che, al sussistere delle condizioni di cui al comma 1 (intervento di un intermediario immobiliare che incassa in nome e per conto), viene applicata una ritenuta a titolo d'**acconto** e non d'imposta da parte dell'intermediario.

Le questioni sulle quali, ad oggi non sussiste piena certezza e dovrebbero essere meritevoli di chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate sono almeno due:

- **chi subisce il regime impositivo, posto che dal tenore letterale della norma sembra sia il soggetto percettore delle somme e quindi rispettivamente il sublocatore e il comodatario;**
- **se cambia la qualifica del reddito.**

Le questioni sollevate partono dalla considerazione che nel passato l'Agenzia, in aderenza alle disposizioni del Tuir, ha dato delle indicazioni inerenti ai **corrispettivi incassati dal comodatario** che, oggi, potrebbero essere **superate** alla luce di quanto stabilito dal comma 3 dell'[articolo 4 D.L. 50/2017](#). In particolare, l'Agenzia, con la [risoluzione 381/E/2008](#), ha risposto a un interpello proposto da **un contribuente** che ha **donato un villino alla figlia**, riservandosene l'usufrutto; **successivamente l'immobile è stato frazionato**, ritraendone tre unità abitative autonome, delle quali **una destinata ad abitazione della figlia stessa**, e le altre due invece **destinate ad essere locate**.

L'Agenzia con il citato documento di prassi afferma che **a seguito della donazione dell'immobile**, in via generale, è **fiscalmente obbligato a dichiarare il reddito fondiario il donatario in applicazione dell'articolo 26 del Tuir** che espressamente dispone: *"I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 33, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso"*.

Oggi, con riferimento, quindi, al comodato e alla locazione a breve, come regolamentata dal comma 3 dell'[articolo 4 D.L. 50/2017](#), si potrebbe giungere ad una conclusione "storicamente" **diversa** e inaspettata, ma è comunque necessario un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia.

La medesima questione, seppur, meno impattante rispetto al contratto di comodato, riguarda la sublocazione. Sino a prima dell'entrata in vigore del comma 3 dell'[articolo 4 D.L. 50/2017](#), la **sublocazione** dell'immobile, detenuto in forza di un contratto di locazione, **genera(va) invece i cd. "redditi diversi"** in capo al sublocatore, di cui all'[articolo 67, comma 1, lettera h,\) Tuir](#).

Post D.L. 50/2017, sempre secondo un'interpretazione letterale innovativa, sembrerebbe che la sublocazione perda la qualifica di reddito diverso e approdi tra i redditi di natura **fondiaria**.

Tali conclusioni trovano riscontro per il fatto che:

1. se fosse valida la "precedente" impostazione **non ci sarebbe stato motivo di far riferimento, in caso di comodato/comodatario alla cedolare secca**, posto che, di fronte ad un contratto di comodato, il comodante non percepisce alcun provento dal comodatario, a meno che il Legislatore non voglia intendere, mantenendo valida la precedente impostazione, che anche il comodante può applicare la cedolare secca su quanto percepito dal comodatario;
2. se fosse valida la "precedente" impostazione non ci sarebbe stato motivo di **far riferimento, in caso di sublocazione, alla cedolare secca**, posto che nel caso di sublocazione, come sopra argomentato, per il sublocatore si è in presenza di un reddito di natura diversa e non di natura fondiaria.

In conclusione, pare lecito, stante la delicatezza della questione, attendersi un chiarimento ufficiale su tali questioni: **chi dichiara** (comodante o comodatario) e **cosa deve essere**

dichiarato (reddito fondiario o diverso nel caso della sub locazione).

