

IMPOSTE SUL REDDITO

Il binario parallelo delle locazioni brevi

di **Alessandro Bonuzzi**

La [circolare AdE 24/E/2017](#) ha confermato che il regime fiscale delle locazioni brevi **deroga** alcuni principi di ordine generale del sistema tributario. Ciò potrebbe ingenerare non poche difficoltà soprattutto con riferimento al caso della **sublocazione** e della **concessione in godimento** dell'immobile da parte del **comodatario**.

Per quanto riguarda il primo aspetto, è noto che, ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettera h\), del Tuir](#), costituiscono **redditi diversi** quelli derivanti dalla **sublocazione di beni immobili**, se conseguiti al di fuori dell'esercizio d'impresa o di arti e professioni.

Con la [circolare 26/E/2011](#), l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che la **cedolare secca**:

- da una parte, *“può essere esercitata anche per i **contratti di locazione di durata inferiore a trenta giorni nell'anno**, per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso”*;
- dall'altra, *“**non trova applicazione con riferimento ai contratti di sublocazione di immobili**, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. h) del Tuir e **non tra i redditi di natura fondiaria**”*.

Ebbene, proprio in relazione a quest'ultimo aspetto, il nuovo regime delle locazione brevi deroga alle regole *standard* della tassazione sostitutiva; difatti, afferma la [circolare 24/E](#), la cedolare secca, *“già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle **locazioni anche di breve durata**, risulta ora estesa ai redditi diversi derivanti dai contratti di sublocazioni”*, fermo restando che *“l'applicazione della cedolare secca **non modifica la qualificazione reddituale dei proventi derivanti da tale contratto**”*.

L'altra deroga è quella che riguarda i contratti stipulati dal **comodatario** per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo. Sul tema, in passato, l'Agenzia ha sostenuto che il contratto di comodato **non trasferisce** la titolarità del reddito fondiario dal comodante al comodatario. Ciò in quanto il comodato è un contratto ad effetti **“obbligatori”** e non **“reali”** che fa nascere, a favore del comodatario, cioè di colui che riceve in comodato il bene, un **diritto “personale”** di godimento sulla cosa concessa in comodato, e non un altro diritto reale. Pertanto, nel caso in cui il comodatario stipuli, quale locatore, un contratto di locazione, dal punto di vista fiscale, il **reddito effettivo del fabbricato deve essere imputato al comodante/proprietario** ([risoluzioni 381/E/2008](#) e [394/E/2008](#)).

Non è così, però, per le locazioni brevi, per le quali la [circolare 24/E](#) precisa che sono

*“superati i precedenti orientamenti di prassi volti ad attribuire al comodante la titolarità del reddito fondiario, determinato tenendo conto **anche dei corrispettivi** derivanti dal contratto di locazione stipulato dal comodatario/locatore”. Difatti, nell’ambito del nuovo regime, atteso che l’applicazione della **ritenuta** è prevista in capo al **comodatario**:*

- il **comodante** resta titolare del **reddito fondiario** derivante dal possesso dell’immobile oggetto di comodato;
- il **comodatario/locatore** diventa titolare del reddito derivante dalla concessione in godimento qualificabile come **reddito diverso da sublocazione**.

Alla luce dei chiarimenti dell’Agenzia, sembra quindi delinearsi un **binario parallelo**, rispetto alle regole “tradizionali”, per i contratti di locazione breve, che, si ricorda, sono quei contratti di locazione di **immobili ad uso abitativo situati in Italia** di **durata non superiore a 30 giorni**, stipulati da **persone fisiche** al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, ai quali sono, per l’appunto, equiparati:

- i **contratti di sublocazione**
- i contratti di **concessione in godimento** dell’immobile stipulati dal **comodatario**,

aventi **medesima durata**. Si veda il seguente **schema di sintesi**.

	NON BREVE	BREVE
SUBLOCAZIONE	No opzione cedolare secca	Sì opzione cedolare secca
COMODATO + LOCAZIONE	Reddito da locazione imputato al comodante	

