

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante riferisce di possedere un appartamento in (...) e di averlo locato ad uso abitativo, a partire dal 1/4/2017 con contratto 4+4 a (...).

Asserisce che il contratto in essere è vicino a scadenza ed ha già concordato con il medesimo conduttore la stipula di un nuovo contratto.

Essendo intervenuta la sentenza della Corte di Cassazione n. (...), secondo cui "il locatore può optare per la cedolare secca anche nell'ipotesi in cui il conduttore concluda il contratto di locazione ad uso abitativo nell'esercizio della sua attività professionale", chiede delucidazioni in merito alla corretta applicazione della normativa fiscale e, in particolare, del regime della cedolare secca.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, considerato che il caso trattato nella sentenza sopra citata è analogo a quello prospettato nel caso esposto, ritiene applicabile il regime della cedolare secca.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 11, comma 1, lettera a) della legge n. 212 del 2000 stabilisce che il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

"a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi siano condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;

b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni ad essa applicabili".

Avvalendosi dell'istituto dell'interpello, disciplinato dal predetto articolo 11 e dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 gennaio 2016, nonché della circolare del 1° aprile 2016 n. 9/E, il contribuente può a tal fine presentare un'apposita istanza che, a pena di inammissibilità deve contenere tra le altre la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistano concrete condizioni di incertezza.

L'obiettiva incertezza della fattispecie oggetto di interpello è un requisito immanente dell'istituto in esame.

L'interpello, come disciplinato dalla citata lettera a) dell'articolo 11 ha, infatti, l'obiettivo di tutelare il contribuente nella fase dell'interpretazione della norma tributaria quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza. Il comma 4 del citato articolo 11 stabilisce che "non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente" (cfr. circolare n. 9/E

del 2016, par. 3.1.2, circolare n. 4/E del 7 maggio 2021, paragrafo 2.1). Al riguardo si precisa che in merito alla questione prospettata dall'istante non ricorrono le condizioni di obiettiva incertezza, in quanto l'Amministrazione finanziaria ha già fornito specifici chiarimenti con le circolari 26 del 1^o maggio 2011 e 12 dell'8 aprile 2016.

In particolare, si osserva che, con riferimento all'applicazione del regime della cedolare secca, a decorrere dall'anno 2011, l'articolo 3 del decreto legislativo n. 23 del 14 marzo 2011 ha previsto: "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 predetto regime sostitutivo.

Il successivo comma 6 del citato articolo 3 stabilisce, tra l'altro, che le disposizioni del comma 1 "non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di un'attività d'impresa, o di arti e professioni".

In altri termini, la norma ha introdotto un regime facoltativo di tassazione dei redditi derivanti dalla locazione per finalità abitative degli immobili ad uso abitativo e delle relative pertinenze, in favore delle persone fisiche titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, che non agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa o di arti e professioni.

Con la citata circolare n. 26/E del 2011 è stato chiarito: "per l'applicazione del regime, occorre porre rilievo anche all'attività del conduttore, restando esclusi dal regime i contratti conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, ancorché detti immobili vengano utilizzati dal locatario per soddisfare le esigenze abitative dei propri collaboratori o dipendenti. Sono, invece, compresi nell'ambito applicativo della cedolare secca, i contratti conclusi con enti pubblici o privati non commerciali, purché risulti dal contratto la destinazione degli immobili a finalità abitative".

La successiva circolare, n. 12/E, del 2016 al punto 3.2 "Natura giuridica del conduttore", ha posto in evidenza come tale posizione interpretativa debba ritenersi confermata anche alla luce dei successivi interventi normativi in materia ad opera dell'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2014, n. 80, che ha inserito, nell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il comma 6-bis.

In particolare, in base a tale ultima disposizione l'opzione per la cedolare secca "può essere esercitata anche per le unità immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro di cui al libro I, titolo II del Codice civile, purché sublocate a studenti universitari e date a disposizione dei comuni con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione".

La medesima circolare chiarisce, inoltre, che: "In tale ipotesi, dunque, assume rilievo l'effettiva destinazione abitativa dell'immobile e, pertanto, nel caso in cui l'immobile venga utilizzato per soddisfare le finalità abitative degli studenti universitari può accedere al regime della "cedolare secca" anche il contratto di locazione stipulato dal locatore con le cooperative edilizie o con gli enti senza scopo di lucro. La circostanza, dunque, che il legislatore abbia individuato in maniera puntuale le ipotesi in cui è possibile estendere l'ambito applicativo della "cedolare secca", definendo le condizioni, esclude che detta estensione possa essere effettuata in via interpretativa e, pertanto, deve ritenersi confermato il principio indicato con la predetta circolare, secondo cui è escluso dal regime della 'cedolare secca' il contratto di locazione stipulato con conduttori che operano nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo".

Tale disposizione avalla l'interpretazione restrittiva sopra rappresentata, poiché dimostra che quando il legislatore ha inteso attribuire rilievo all'effettiva destinazione abitativa dell'immobile - estendendo l'ambito applicativo del regime fino a ricomprendere le locazioni in cui i conduttori sono, tra l'altro, le società cooperative edilizie - lo ha fatto con un intervento normativo, individuando in maniera puntuale le ipotesi e le condizioni da rispettare a tal fine.

Infine, la risoluzione n. 50/E del 17 maggio 2019 - emanata in relazione all'articolo 1, comma 59, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che aveva esteso il regime della cedolare secca alle locazioni di immobili destinati all'uso commerciale per i contratti stipulati nell'anno 2019 - ha ribadito che "per l'applicazione della 'cedolare secca' occorre porre rilievo anche all'attività del conduttore, restando esclusi dal regime i contratti aventi ad oggetto immobili abitativi conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di arti e professioni. Al riguardo, si precisa che tale ultima condizione non deve, invece, essere soddisfatta nel caso di locazione di immobili rientranti nella categoria C/1 ..., tenuto conto che tali contratti hanno ad oggetto proprio immobili da destinare ad attività commerciale".

Anche quest'ultima previsione avvalorata la tesi secondo la quale non possono essere superati in via interpretativa i limiti di applicabilità imposti dall'articolo 3 del decreto legislativo n. 23 del 2011, poiché dimostra che quando il legislatore ha voluto ricomprendere nel regime in questione la locazione di immobili destinati ad attività commerciali, con ciò derogando anche alla limitazione soggettiva concernente la figura del conduttore, lo ha fatto con un apposito atto normativo.

In definitiva, secondo la costante e coerente prassi dell'Agenzia delle entrate, ad oggi immutata, un contratto di locazione di immobile ad uso abitativo in cui, come nel caso di specie, il conduttore è un soggetto che interviene nell'esercizio dell'attività d'impresa (indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti) non può beneficiare del regime della cedolare secca.

La sentenza della Cassazione n. (...) è al momento isolata e non può essere considerata, quindi, espressione di un orientamento consolidato.

Sulla base di quanto illustrato, ne consegue che l'istanza in esame è inammissibile, non avendo la contribuente esposto alcun dubbio che non trovi già risposti nei documenti di prassi sopra citati.

Responsabile del procedimento e istruttore della pratica: (...)