

**5-03773 Fenu: In ordine all'applicabilità della cedolare secca nel caso di conduttori che operano nell'esercizio di imprese e professioni.**

**TESTO DELLA RISPOSTA**

Con il documento in esame gli Onorevoli interroganti richiamano in premessa la sentenza n. 12395 del 7 maggio 2024 della Corte di Cassazione, la quale ha riconosciuto la legittimità dell'applicazione della cedolare secca ai contratti di locazione abitativa stipulati tra locatori persone fisiche e conduttori che operano nell'ambito di un'attività d'impresa o professionale.

Nonostante l'arresto della sopraindicata sentenza, gli Interroganti rappresentano come numerosi uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate continuano a escludere l'applicazione della cedolare secca alle locazioni abitative in cui il conduttore sia un'impresa o un professionista. Inoltre, sembrerebbe che il portale dell'Agenzia delle entrate non consenta la registrazione telematica di contratti di locazione per foresteria con l'opzione della cedolare secca, impedendo l'applicazione della sentenza e creando un'evidente disparità tra il diritto riconosciuto dalla Cassazione e la prassi amministrativa.

Tanto premesso, gli Onorevoli chiedono di sapere se «quali iniziative (si) intenda (no) adottare per garantire l'applicazione uniforme della normativa e assicurare che l'Agenzia delle Entrate riconosca l'applicazione della cedolare secca in relazione ai contratti di locazione ad uso abitativo quando il conduttore agisce nell'esercizio di un'impresa o professione in conformità con la recente giurisprudenza».

Al riguardo, sentita l'Agenzia delle entrate, si rappresenta quanto segue.

Giova anzitutto osservare che l'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di «Cedolare secca sugli affitti», ha previsto 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 regime sostitutivo disciplinato dal medesimo articolo.

Il comma 6 del citato articolo 3 stabilisce, poi, che le relative disposizioni 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 a 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.

Come già chiarito, con la circolare n. 26/E del 2011 (confronta il paragrafo 1.2), «occorre porre rilievo, al fine di valutare i requisiti di accesso al regime (che, si ribadisce, presuppongono la locazione di immobili abitativi per finalità abitative, ndr), anche all'attività esercitata dal locatario ed all'utilizzo dell'immobile locato. Esulano dal campo di applicazione della norma in commento, 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». Sono compresi, invece, «i contratti conclusi con enti pubblici o privati non commerciali, purché risulti dal contratto di locazione la destinazione degli immobili ad uso abitativo in conformità alle proprie finalità. In tal caso, infatti, è soddisfatto il requisito della destinazione dell'immobile all'uso abitativo previsto dalla norma».

Con la successiva circolare n. 12/E del 2016, al punto 3.2 – «Natura giuridica del conduttore», la suddetta posizione interpretativa è stata confermata anche alla luce dei successivi interventi normativi in materia, a 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».

Nel dettaglio, assume rilievo, in tale ultima ipotesi, come chiarito con la suddetta circolare n. 12/E del 2016, «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».

Pertanto, come chiarito dai documenti di prassi, nel vissuto operativo dell'Agenzia non rientrano nell'ambito applicativo del regime in questione i contratti di locazione stipulati con conduttori che agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa o di lavoro autonomo, ancorché l'immobile sia utilizzato per finalità abitative di dipendenti e collaboratori. Tale soluzione viene inoltre ritenuta dall'Agenzia delle entrate maggiormente coerente con la ratio della norma, individuabile nel contrasto all'evasione fiscale nel settore della locazione di immobili abitativi.

Ciò anche in considerazione del fatto che la decisione richiamata dagli Onorevoli interroganti (sentenza della Corte di Cassazione n. 12395 del 7 maggio 2024) rimane al momento isolata.

D'altro canto, va pure segnalato che sulla questione si è sviluppato un filone di contenzioso che, allo stato, nei gradi di merito, ha fatto registrare esiti contrastanti, con una parte della giurisprudenza che ha condiviso la tesi interpretativa dell'Agenzia delle entrate, anche successivamente alla citata sentenza della Suprema Corte (confronta ex multis: CGT I grado di Novara n. 132 del 29 ottobre 2024, CGT II grado della Campania n. 3527 del 27 maggio 2024, CGT I grado di Roma n. 4800 del 9 aprile 2024, CGT II grado del Piemonte n. 56 del 10 febbraio 2024, CGT II grado del Piemonte n. 429 del 19 ottobre 2023).

Considerato, dunque, il quadro generale e che quella della Corte di Cassazione è una prima pronuncia, pur nell'attenta valutazione delle argomentazioni ivi svolte, l'Agenzia delle entrate ritiene opportuno attendere la formazione di un consolidato indirizzo interpretativo, anche a tutela delle esigenze di gettito erariali.