

## **APPLICABILITÀ DELLA CEDOLARE SECCA NEL CASO DI IMMOBILI AFFITTATI AD USO FORESTERIA**

*Breve rassegna di giurisprudenza*

di FRANCESCO MAINETTI

### **1. Premessa.**

In virtù dell'art. 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23<sup>1</sup>, in alternativa rispetto al regime ordinario per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il locatore di unità immobiliari abitative concesse in locazione ad uso abitativo<sup>2</sup> può optare per il regime della c.d. cedolare secca. In particolare, il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore persona fisica, ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva di quella sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione e la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione<sup>3</sup>. Allo stato questa imposta forfettaria è pari al 21% del canone di locazione annuale per i contratti di locazione stipulati a norma

---

<sup>1</sup> Recante Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale, in GU n.67 del 23 marzo 2011, entrato in vigore il 7 aprile 2011.

<sup>2</sup> Il riferimento alle "unità immobiliari abitative" consente di precisare che l'immobile deve essere censito catastalmente nella categoria A, con esclusione della sola categoria A/10.

<sup>3</sup> Sui contratti di locazione aventi a oggetto immobili ad uso abitativo, qualora assoggettati alla cedolare secca, alla fideiussione prestata per il conduttore non si applicano le imposte di registro e di bollo.

dell'art. 2, comma 1, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, secondo la formula ordinaria del quattro più quattro, e al 10%<sup>4</sup> per quelli a canone concordato di cui al comma 3 del medesimo art. 2, secondo la formula del tre più due, e per quelli di natura transitoria o turistica<sup>5</sup>.

## **2. Il problema e la soluzione negativa dell'Agenzia delle Entrate.**

In questo contesto normativo ci si chiede se possa esercitare l'opzione per la cedolare secca anche il locatore persona fisica (primo presupposto) di un immobile ad uso abitativo (secondo presupposto) quando conduttore sia una società che lo destinerà ad abitazione di propri dipendenti o collaboratori, cioè se precluda l'applicabilità del regime sostitutivo il solo fatto che conduttore non sia una persona fisica.

In altre parole ci si è chiesti se, oltre ai primi due appena indicati, sia necessario un terzo presupposto, costituito dal fatto che anche il conduttore sia persona fisica, sebbene indicazioni di segno contrario sembrano evincersi dall'art. 3, commi 1 e 2, del d.lgs. 23/2011, che nulla dice sulla persona del conduttore.

Secondo quanto si legge nella Circolare 26/E emanata dall'Agenzia delle Entrate il 1° giugno 2011 *“tenuto conto che la norma consente l'applicazione della cedolare secca solo per gli immobili abitativi locati con finalità abitative, escludendo quelle effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni, occorre porre rilievo, al fine di valutare i requisiti di accesso al regime, anche all'attività esercitata dal locatario (cioè il conduttore) ed all'utilizzo dell'immobile locato. Esulano dal campo di applicazione della norma, i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di*

---

<sup>4</sup> L'aliquota dell'imposta forfettaria attualmente del 10% in origine era del 15%, ridotta al 10% dall'art. 9, c. 1, del D.L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito con modificazioni dalla L. 23 maggio 2014, n. 80 per il quadriennio 2014 – 2017, e poi anche per il biennio 2018 – 2019 dalla modifica all'art. 9 disposta dall'art. 1, c. 19, della L. 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018).

<sup>5</sup> Si reputa assoggettabile a cedolare secca anche il canone di locazione relativo a contratti riguardanti immobili inclusi nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 ovvero gravati da vincolo ai sensi del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (c.d. Codice dei beni culturali), il cui contratto è disciplinato dal codice civile: in tal senso si veda AA.VV., *Commentario breve alla disciplina delle locazioni immobiliari*, a cura di A. ZACCARIA, Cedam 2017, 1343.

*impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti”<sup>6</sup>.*

Quindi per l’Agenzia delle Entrate non è possibile optare per la cedolare secca ove il conduttore sia una società, o comunque un soggetto che stipuli il contratto nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni, anche se intenda adibire l’immobile ad abitazione dei dipendenti. E tale posizione è stata ribadita nelle FAQ (risposte a domande precise) pubblicate nel sito dell’Agenzia delle Entrate il 20 gennaio 2015.

### **3. La diversa interpretazione della giurisprudenza.**

Senonché la giurisprudenza che ha sino ad ora esaminato il problema<sup>7</sup> è pervenuta a conclusioni diametralmente opposte.

In particolare, i giudici tributari di Reggio Emilia, nella sentenza n. 470/03/14, hanno chiarito che la cedolare secca – sempre che locatore sia una persona fisica e l’immobile sia concesso in locazione ad uso abitativo - può trovare applicazione anche nei casi in cui conduttore sia un’impresa che voglia ospitarvi i suoi dipendenti (ad uso c.d. "foresteria"). La sentenza si pone in contrasto con la tesi dell’Agenzia precisando che la norma non impone alcun requisito in capo al conduttore (che può essere, quindi, sia una persona fisica che un’impresa), richiedendo espressamente solo che il locatore sia una persona fisica e che l’immobile sia destinato ad uso abitativo.

Analogamente, la C.T. Prov. di Milano, nella sentenza n. 3529/2015 (esaminando un caso che riguardava un contribuente-locatore che non aveva pagato l’imposta di registro di un contratto nel quale aveva optato per la cedolare secca e, ricevuto un avviso di liquidazione per l’imposta non pagata, aveva proposto opposizione avverso detto avviso) ha chiarito che alcun valore vincolante per l’interpretazione dell’art. 3 può avere quanto af-

---

<sup>6</sup> Uno spunto in tale senso si trova in effetti nel comma 6 dell’art. 3 d.lgs. 23/2011, a tenore del quale le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 del medesimo art. 3 “ non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni”.

<sup>7</sup> A quanto consta la prima è stata Comm.Trib. Prov. Reggio Emilia 4 novembre 2014 n. 470/3/14, consultabile nel sito <http://www.studiomandolesi.eu>, seguita da Comm.Trib. Prov. Milano 17 aprile 2015 n. 3529, e dalle altre che appresso verranno citate.

fermato dall'Agenzia nel 2011, trattandosi di un mero documento di prassi, confermando che la cedolare secca può trovare applicazione ove il conduttore dell'immobile abitativo sia un'impresa che lo affitta per ospitarvi i dipendenti.

La medesima impostazione è stata poi seguita da C.T. Prov. Terni Sez. II, 20 gennaio 2016, secondo cui il locatore può optare per il regime della cedolare secca anche nel caso in cui il conduttore sia una società commerciale, dal momento che l'art. 3 attribuisce soltanto al locatore l'opzione tra regime ordinario di imposta di registro e cedolare secca.

Il medesimo orientamento risulta ribadito dai giudici tributari nel 2017 e nel 2018.

Nel 2017 si sono pronunciate in questa direzione le Commissioni Tributarie Regionali Lombardia e Perugia. In particolare, C.T. Reg. Lombardia, 27 febbraio 2017, n. 754<sup>8</sup> (e C.T. Reg. Perugia, 24 ottobre 2017, n. 370, citata nello scritto indicato nella nota 8) ha affermato che, in quanto persona fisica, titolare del diritto di proprietà sull'immobile concesso in locazione, il locatore contribuente aveva legittimamente optato per il sistema della cedolare secca per la tassazione dei canoni derivanti da tale contratto di locazione.

Da ultimo anche C.T. Prov. Pavia, 25 giugno 2018, n. 222, secondo la quale l'art. 3 d.lgs. 23/2011 non vieta la possibilità di usufruire della cedolare secca nel caso in cui l'immobile sia locato ad uso abitativo da una persona fisica ad una società, con la conseguenza che in tale fattispecie il locatore può fruire del regime della cedolare secca. La legge – precisa la C.T. Prov. Pavia - prevede infatti solo restrizioni per il locatore, il quale deve non agire, per poter fruire dell'agevolazione fiscale, nell'esercizio di

---

<sup>8</sup> Pubblicata il 2 agosto 2018 in <https://www.ecnews.it> con nota di A. ROCCHI E P.R. SORIGNANI, *Cedolare secca anche se l'immobile è locato all'impresa*, secondo i quali “in realtà un esame più attento di tutto l'impianto normativo nonché della genesi che ne ha preceduto l'emanazione, suggeriscono ancora cautela”, perché “una lettura attenta e coordinata dell'articolo 3, commi 2 e 6, D.Lgs. 23/2011, possono in realtà lasciar trasparire una *voluntas legis* tesa alla circolazione del regime della cedolare secca nel solo ambito extra imprenditoriale e/o extra professionale a motivo, non da ultimo, di salvaguardia di possibili arbitraggi o abusi per effetto dello scostamento di aliquote nominali d'imposta”, per cui sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore del legislatore.

impresa o di lavoro autonomo; ma nessuna limitazione è indicata in capo ai conduttori<sup>9</sup>.

E' probabile che l'Agenzia abbia impugnato quelle decisioni ed è prevedibile che, per la sua portata, il contenzioso arriverà fino in Cassazione, ma resta il fatto che molti giudici tributari che fino ad oggi si sono occupati dell'argomento hanno respinto l'interpretazione dell'Agenzia.

Francamente la tesi dei giudici tributari sembra fondata su una corretta interpretazione del dato normativo, sebbene confligga con quella dell'Agenzia delle Entrate, per cui allo stato il locatore che intenda applicare il regime della cedolare ad una locazione ad uso foresteria (o, comunque, ad un'impresa o a un professionista che, come locatario, agisca in tale veste) deve assumersi il rischio che le decisioni delle Commissioni Tributarie menzionate in questa breve rassegna vengano ribaltate dai giudici di legittimità e che, alla fine, possa prevalere la tesi dell'Agenzia delle Entrate.

#### **4. Cosa fare per esercitare l'opzione nei contratti ad uso foresteria.**

Dal punto di vista pratico, resta fermo che i contratti di locazione ad uso foresteria non possono essere registrati optando per il regime della cedolare secca, né via web (tramite la procedura RLI, che ha sostituito Siria), né, forse, direttamente presso gli uffici dell'Agenzia. Chi intenda comunque accedere a tale regime (che, ovviamente, avrebbe effetti anche ai fini delle imposte dirette), dovrà registrare il contratto versando l'imposta proporzionale e chiedere poi il rimborso di quanto pagato; il diniego al rimborso (espreso, o formatosi a seguito di silenzio da parte dell'Agenzia), dovrà essere poi impugnato in Commissione Tributaria. A meno che, appunto, si riesca a registrare a cedolare secca, perché in tal caso dovrà poi essere l'Agenzia delle Entrate ad attivarsi.

---

<sup>9</sup> La decisione può leggersi in <https://www.studiocataldi.it/>. Si veda anche C.T. Reg. Perugia, 16 febbraio 2018, n. 117, richiamata da A. ROCCHI E P.R. SORIGNANI, *cit.*, secondo i quali il collegio giudicante, riformando la sentenza impugnata, ha sposato la tesi dell'irrelevanza della veste imprenditoriale del conduttore, rimarcando che è "...il locatore l'unico beneficiario della cedolare secca oltre che l'unico a poter optare per il suddetto regime fiscale, a nulla rilevando la diversa interpretazione effettuata con la circolare citata dall'Ufficio finanziario, come noto *tam quam non esset* ove in contrasto con la legge".

C'è da dire che il comma 6 dell'art. 3 offre (pur labili) spunti a favore della tesi dell'Agenzia, precisando che “le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 ... non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni”, per cui in effetti si potrebbe affermare che i soggetti rilevanti siano sia il locatore, sia il conduttore, nel senso che basta che uno solo dei due stipuli la locazione “nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni” per escludere l'applicabilità della cedolare secca, ma questa interpretazione, come dicevo, mi pare confliggere con il dato normativo e lo spirito della legge.