Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di giovedì 2 agosto 2018

IMPOSTE SUL REDDITO

Cedolare secca anche se l'immobile è locato all'impresa

di **Alberto Rocchi, Pier Roberto Sorignani**

Come noto, con il **D.Lgs. 23/2011** il legislatore ha previsto, a decorrere dall'anno 2011, la possibilità, per il proprietario-locatore di **unità immobiliari abitative**, di optare per un particolare regime di tassazione mediante l'applicazione di un'imposta proporzionale (con aliquota pari al 21% o 10%), **sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, delle relative addizionali, dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo sul contratto di locazione, sulla risoluzione e sulle proroghe

La cosiddetta "**cedolare secca**", a norma di legge, è attivabile al ricorrere congiunto di due requisiti:

- un requisito **oggettivo**, individuato nell'esclusivo **uso abitativo dell'immobile**, che la norma declina come segue: "*…canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto **immobili ad uso abitativo**….*";
- un requisito **soggettivo** da verificare in capo al **locatore**, il quale **non** deve agire nell'esercizio di un'**attività d'impresa o professionale**. La norma, sul punto, così recita: "*le disposizioni di cui ai commi 1,2,3,4, e 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*".

I due **requisiti**, benché abbastanza chiari già dalla formulazione normativa, sono stati oggetto di ulteriori **specificazioni**. Il **punto 1.1** del Provvedimento 7.04.2011, prevede che l'opzione "*può essere esercitata dal **locatore, persona fisica, proprietario** o titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate*", ribadendo l'**esclusione** di **ditte individuali, società di persone, di capitali, enti non commerciali e commerciali**. Lo stesso provvedimento, al **punto 1.2**, precisa ulteriormente che "*l'opzione può essere esercitata per ciascun **immobile ad uso abitativo locato per finalità abitative***".

Sia la disposizione primaria che il provvedimento nulla dispongono in ordine alla **figura del conduttore**: sebbene questo aspetto appaia irrilevante dalla lettura delle disposizioni di legge, l'Agenzia delle Entrate, in sede interpretativa, si è espressa diversamente.

Infatti, la circolare AdE 26/E/2011, al punto 1.2, afferma che "***esulano** dal campo di applicazione della norma in commento i contratti di locazione conclusi con **conduttori che agiscono nell'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo**, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori o dipendenti*".

Questa limitazione del campo di applicazione della norma, sebbene ispirata dalla necessità di **evitare abusi** nell'utilizzo di un meccanismo di tassazione che porta, nella normalità dei casi, a una riduzione del carico fiscale, **non** sembra trovare **adeguata copertura nei testi normativi**.

È infatti chiaro che debbano essere esclusi dall'applicazione della norma i contratti di locazione di immobili accatastati come **abitativi** ma locati a **uso ufficio o promiscuo**; come è anche evidente che possano invece rientrarvi quelli conclusi con enti pubblici o privati non commerciali purché risulti dal contratto di locazione la destinazione dell'immobile ad uso abitativo. Quale sarebbe allora la *ratio* che porterebbe ad escludere invece l'opzione per la **cedolare secca** alle locazioni di unità immobiliari abitative, **locate ad uso abitativo**, nei casi in cui il **conduttore** agisca in veste di **imprenditore o professionista**?

Su questo punto si sta consolidando un **orientamento giurisprudenziale** di segno **opposto** alle indicazioni operative dell'Agenzia.

Già la sentenza CTR Lombardia, Sez. XIX, n. 754 del 27.02.2017, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, non ha ritenuto di alcun ostacolo la **natura imprenditoriale del conduttore**, in presenza delle altre condizioni prescritte dalla normativa. È dello stesso avviso, la **sentenza CTR Perugia, Sez. I, n. 370 del 24.10.2017**, la quale ritiene che a nulla rileva il fatto che il soggetto conduttore agisca nella veste di **impresa o professionista**.

Ora, la medesima opinione è stata confermata dalla sentenza **CTR Perugia n. 117 del 16.02.2018**. Qui il collegio giudicante, riformando l'opposto pronunciamento espresso dai giudici di prime cure, sposa la tesi dell'**irrilevanza** 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***".

Ci sono dunque tutti i requisiti per un **ribaltamento della tesi** patrocinata dall'Agenzia delle Entrate attraverso un orientamento giurisprudenziale in via di consolidamento?

In realtà un esame più attento di tutto l'impianto normativo nonché della genesi che ne ha preceduto l'emanazione, suggeriscono ancora **cautela**. 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. Staremo a vedere in **futuro** se le altre pronunce che interesseranno questa delicata tematica andranno nella direzione tracciata dalla **giurisprudenza** citata o confermeranno le indicazioni dell'**Agenzia delle Entrate**. Ma sarebbe senz'altro più proficuo, nelle more, che il **legislatore** intervenisse **riallineando la *ratio* della disposizione con la lettera della norma**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione
LA FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI
Scopri le sedi in programmazione >