

# L'esclusione della cedolare secca per l'attività di impresa non riguarda il conduttore

La Cassazione boccia la tesi accolta dall'Agenzia delle Entrate dal 2011

/ Anita MAURO

Si può applicare la cedolare secca al contratto di locazione a uso abitativo stipulato, in qualità di conduttore, da un soggetto imprenditore, che affitta l'immobile per fornirlo come **alloggio** ai propri dipendenti.

A questa conclusione giunge la Cassazione, con una sentenza (7 maggio 2024 n. 12395) che, oltre a risolvere il caso oggetto della controversia, pone (probabilmente) fine a una delle questioni interpretative, relative alla cedolare secca, che ha generato più **contenzioso** negli ultimi 13 anni.

La questione, sorta all'indomani dell'introduzione dell'imposta sostitutiva sulle **locazioni abitative** (avvenuta con l'art. 3 del DLgs. 23/2011), deriva dall'interpretazione del comma 6 dell'art. 3 citato, che esclude l'applicabilità della cedolare secca per le "unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa".

Se era evidente che tale disposizione impedisse di applicare la cedolare secca qualora il locatore agisse nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è nato un dibattito sulla possibilità che l'esclusione operasse anche quando il **conduttore** fosse imprenditore. I dubbi, in particolare, sono sorti perché l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 25/2011, § 1.2, ha affermato la necessità di guardare, "al fine di valutare i requisiti di accesso al regime, anche all'attività esercitata dal **locatario** ed all'utilizzo dell'immobile locato".

Così ragionando, l'Agenzia concludeva **escludendo** "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". Questa interpretazione destava immediate critiche in dottrina, in quanto appariva in contrasto con il tenore della disposizione, che con una lettura sistematica della disciplina.

Da allora, numerosi sono stati i pronunciamenti della **giurisprudenza di merito**. Una parte di essa, inizialmente maggioritaria, si è espressa in senso contrario all'Agenzia delle Entrate, affermando l'irrelevanza della qualifica imprenditoriale del conduttore ai fini dell'applicabilità della cedolare secca (tra le tante, si vedano: C.T. Prov. Reggio Emilia n. 470/3/14, C.T. Reg. Lazio n. 1723/10/22, C.T.G. Il Veneto n. 53/5/23). Successivamente, si è affermato, però, anche un orientamento di senso opposto, che esclude la compatibilità tra la cedolare secca e la natura imprenditoriale del conduttore (cfr. C.T.G. Il Lazio n. 1223/14/23; C.T. Reg. Toscana n. 590/6/22; C.T. Il Trentino Alto Adige n. 9/1/22, questa

ultima, affermando peraltro la natura "non abitativa" della locazione **ad uso foresteria**).

La sentenza della **Suprema Corte** n. 12395/2024 aggiunge a questo quadro un nuovo e importantissimo tassello, in quanto fornisce, finalmente, la posizione del giudice di legittimità che, in breve, afferma di **non condividere** l'impostazione assunta dall'Agenzia delle Entrate (di cui, incidentalmente, ricorda la natura non vincolante).

Infatti, viene enunciato il principio 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", atteso che l'esclusione prevista dall'art. 3 comma 6 del DLgs. 23/2011 "si riferisce esclusivamente alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate dal **locatore** nell'esercizio di un'attività d'impresa arti e professioni".

In particolare, l'art. 3 comma 6 del DLgs. 23/2011 va **coordinato** con i precedenti commi del medesimo articolo, che riconoscono solo in capo al locatore la possibilità di optare per la cedolare secca "senza che il conduttore possa in alcun modo incidere su tale scelta". Per questo motivo, la limitazione fissata dal comma 6 riguarda solo il locatore, che per accedere alla sostitutiva non deve agire nell'esercizio dell'attività di impresa, "mentre resta irrilevante la qualità del conduttore e la riconducibilità della locazione" alla sua attività professionale o imprenditoriale.

La circostanza che l'imposta sostitutiva comporti **vantaggi** anche in capo al conduttore (esclusione dell'imposta di registro) non giustifica un'interpretazione diversa, da cui deriverebbe, invece, "una riduzione dell'ambito applicativo della cedolare in danno del locatore" che è il solo soggetto abilitato a sceglierla e "il beneficiario principale di tale regime".

Inoltre, l'interpretazione del comma 6 dell'art. 3 del DLgs. 23/2011 accolta dalla Cassazione trova riscontro non solo nella lettera normativa, ma anche nella **ratio** della legge, che non è rivolta solo a contrastare l'evasione fiscale, ma anche a **facilitare il reperimento** di abitazioni da locare, esigenza che può sorgere anche nell'esercizio "delle attività imprenditoriali, arti e professioni, che sempre più spesso avvengono lontano dal luogo di residenza/sede o sono dislocate in plurimi contesti territoriali".

Aggiunge, infine, la sentenza, che non possono trarsi indicazioni contrarie neppure nel successivo comma 6-bis, che riguarda l'accesso alla cedolare per un particolare caso di **sublocazione** a studenti universitari.