REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

PASQUALE D'ASCOLA	Primo Presidente
ADRIANA DORONZO	Presidente di Sezione
GIACOMO MARIA STALLA	Presidente di Sezione
GIULIA IOFRIDA	Rel. Presidente di Sezione
ENZO VINCENTI	Presidente di Sezione
LAURA TRICOMI	Consigliere
ANTONELLA PAGETTA	Consigliere
GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI	Consigliere
MARCO ROSSETTI	Consigliere

Oggetto

Tributi
c.d. "cedolare secca"
locazioni abitative

Ud. 07/07/2026 P.U.
Cron.
R.G. n.29243/2021+
n. 2657/2024+
n. 6417/2024

SENTENZA

Sul ricorso iscritto al n. r.g. 29243/2021 proposto da:

[redacted] rappresentata e difesa dall'avvocato [redacted]

- ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- controricorrente -

Sul ricorso iscritto al n. r.g. 2657/2024 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

- ricorrente –

contro

[redacted] rappresentata e difesa dall'avvocato [redacted]

- controricorrente –

Sul ricorso iscritto al n. r.g. 6417/2024 proposto da:

[redacted] rappresentata e difesa dall'avvocato [redacted]

- ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- controricorrente -

avverso le sentenze nn. 3389/2021 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di ROMA depositata il 07/07/2021 (r.g. 29243/21), n. 4673/2023 depositata il 01/08/2023 (r.g. 2657/2024) e n. 6302/2023 depositata il 08/11/2023 (r.g.6417/2024), entrambe della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di secondo grado del LAZIO.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/07/2026 dalla Presidente GIULIA IOFRIDA;

udito il Pubblico Ministero, in persona dei Sostituti Procuratori Generali ROSA MARIA DELL'ERBA e MARIO FRESA, che hanno concluso per l'accoglimento dei ricorsi proposti dalla contribuente e rigetto del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, enunciando il principio di diritto nei termini esposti nella requisitoria;

uditi gli avvocati [redacted] e [redacted] per l'Avvocatura Generale dello Stato.

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

FATTI DI CAUSA

Nei tre giudizi riuniti nn. R.G. 29243/2021, 2657/2024 e 6417/2024, pendenti dinanzi alla Sezione Quinta civile, si controverte sulla tassazione secondo il regime di cui all'art. 3 d.lgs. n. 23/2011 (cd. cedolare secca) dei contratti di locazione stipulati tra la ricorrente [redacted] e la [redacted] in data 1° ottobre 2012, con previsione di destinazione delle unità immobiliari ad abitazione ed alloggio temporaneo a favore di soggetti legati all'Università da rapporto di lavoro e/o collaborazione.

In relazione ai vari contratti, la proprietaria [redacted] provvedeva a versare l'imposta di registro dovuta per l'anno 2012 e comunicava alla conduttrice [redacted] l'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui canoni di locazione cd. cedolare secca di cui all'art. 3 d.lgs n. 23/2011, implicante la contemporanea rinuncia alla facoltà di richiedere l'aggiornamento del canone di locazione che sarebbe rimasto invariato. Stante l'opzione esercitata, nel corso degli anni successivi la sig.ra [redacted] provvedeva a dichiarare nella propria dichiarazione dei redditi (Modello UNICO e successivamente Modello REDDITI PF) sia il relativo canone di locazione soggetto all'applicazione della cedolare secca sia i dati di registrazione del Contratto.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Roma, Ufficio Territoriale di Roma 3 (Settebagni), in data 26 giugno 2018, notificava l'avviso di Liquidazione n. 2012/3/017645/000/001/2013/001, con il quale contestava il mancato pagamento dell'imposta di registro per l'annualità 2013; successivamente, con altri due avvisi di liquidazione notificati richiedeva il versamento dell'imposta di registro dovuta, per gli anni d'imposta 2014 e 2015.

Visto l'esito negativo delle istanze di autotutela, la [redacted] proponeva distinti ricorsi giurisdizionali avverso i tre avvisi di liquidazione, deducendo la manifesta infondatezza della pretesa impositiva avendo ella esercitato l'opzione per la cedolare secca nel rispetto dei requisiti previsti dall'art. 3 d.lgs n. 23/2011, cosicché nessun importo poteva essere richiesto a titolo di imposta di registro e/o imposta di bollo. Invero, ad avviso della ricorrente, la scelta dell'indicato regime fiscale risultava in linea con quanto disposto dall'art. 3 del d.lgs. n. 23/2011 secondo cui, nel caso di locazione di immobile ad uso abitativo, il

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

locatore persona fisica ha la facoltà di optare per il regime della cedolare secca nel caso in cui l'immobile non sia detenuto nell'esercizio di attività di impresa e/o di lavoro autonomo, mentre alcun riferimento viene fatto al conduttore.

L'Ufficio si costituiva in giudizio, ribadendo l'interpretazione della Circolare n. 26/E dell'1 giugno 2011, secondo la quale la bilateralità del contratto di locazione richiede che nessuna delle parti sia un soggetto qualificato dall'esercizio imprenditoriale, di arte o professione, e affermava che "*il canone pagato da un'impresa per locazione di immobili destinati a foresteria, costituisce, per impresa locataria, un costo deducibile e quindi l'applicazione della cedolare comporta un'asimmetria impositiva*", con la conseguenza che, da una parte, il reddito viene tassato in misura ben inferiore a quello ordinario, e, dall'altro, il correlativo costo viene dedotto per intero in capo all'impresa, con un differenziale negativo per l'erario.

Il primo giudizio si concludeva, in primo grado, con accoglimento del ricorso della contribuente, ma in appello la decisione veniva riformata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio con la sentenza n. 3389/2021, depositata il 7 luglio 2021, con la quale si riteneva di superare l'interpretazione letterale del citato art.3, comma 6, in ragione di una lettura sistematica della norma avuto riguardo sia alla *ratio legis* (quella di favorire l'emersione del c.d. nero, rendendo per il proprietario dell'immobile preferibile denunciare il reddito derivante dal contratto, godendo così di un trattamento fiscale di favore) sia ai suoi collegamenti con le altre disposizioni normative. Si privilegiava l'interpretazione negativa, facendo leva anche sul successivo comma 6-bis dell'art. 3 citato, disciplinante l'ipotesi in cui il conduttore sia una persona giuridica e che limita la fruizione del beneficio in caso di unità immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro ai soli casi in cui la sublocazione sia effettuata a studenti universitari, nonché sulla natura di contratto di locazione atipico del contratto di c.d. foresteria, dovendosi individuare la relativa e specifica causa nella sola necessità di destinare l'immobile locato ad alloggio temporaneo di dipendenti.

Avverso la suddetta pronuncia, la [redacted] ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi (per vizi di violazione di norme di diritto, artt. 14 delle preleggi e principio di stretta interpretazione e art.3 d.lgs. n. 23/2011, e di

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

motivazione apparente), nei confronti di Agenzia delle Entrate, che ha resistito con controricorso (giudizio iscritto al n.R.G. 29243/2021).

Il secondo giudizio (riguardante l'avviso di liquidazione notificato per l'anno 2014) si concludeva anche in appello a favore della contribuente, avendo la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza n. 4673/2023 (depositata il 1° agosto 2023), respinto l'appello di Agenzia delle Entrate, specificando che, per quanto concerne il profilo del locatario, la norma non impone alcun vincolo particolare ai fini dell'accesso al regime agevolato, in quanto il regime opzionale di imposizione sostitutiva di cui all'articolo 3 del Dlgs 23/2011 stabilisce, per l'applicazione della cedolare secca, condizioni da rispettare che riguardano soltanto «*il locatore, la natura e l'uso dell'unità immobiliare da locare, senza invece rilevare, sulla base di quanto normativamente previsto, il fatto che il locatario possa risultare un "soggetto commerciale"*», richiedendo la disciplina relativa alla cedolare secca, a livello di requisito "*soggettivo*", che la locazione dell'immobile a uso abitativo venga posta in essere da parte di una persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa o professionale (articolo 3, comma 6, del Dlgs 23/2011), senza invece prevedere alcunché in merito al soggetto locatario.

Avverso la suddetta pronuncia, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato unico motivo (per violazione, ex art.360, comma 1, n. 3 c.p.c., dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2001), nei confronti della [redacted] che ha resistito con controricorso (giudizio iscritto al n.R.G. 2657/2024).

Infine, nel terzo giudizio, concernente l'avviso di liquidazione con il quale l'Ufficio contestava il mancato pagamento dell'imposta di registro per l'annualità 2015 in relazione al medesimo contratto del 2012, la sentenza di primo grado, favorevole alla contribuente alla luce di un'interpretazione restrittiva dell'art.3 citato, veniva riformata in appello dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio con la sentenza n. 6302/2023 depositata in data 8 novembre 2023, con la quale, richiamata *per relationem* altra pronuncia di merito tra le stesse parti, si evidenziava che, trattandosi di norma agevolativa per il contribuente, ne derivava la "*doverosa interpretazione restrittiva*", ma intesa in senso non estensivo dei presupposti dell'agevolazione a favore del contribuente in relazione a locazione c.d. ad uso foresteria non integrante in nessun modo una locazione

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

abitativa, né primaria né transitoria, dovendosi individuare la relativa specifica causa nella necessità di destinare l'immobile locato ad alloggio temporaneo di dipendenti.

Avverso la suddetta pronuncia, la [redacted] ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi (per vizi di motivazione apparente e di violazione di norme di diritto, artt. 14 delle preleggi e principio di stretta interpretazione e art.3 d.lgs. n. 23/2011), nei confronti di Agenzia delle Entrate, che ha resistito con controricorso (giudizio iscritto al n.R.G. 6417/2024).

I tre ricorsi sono stati trattati in pubblica udienza dinanzi alla Sezione Quinta civile l'8 luglio 2025.

La Procura Generale ha depositato in tutti i giudizi conclusioni scritte, chiedendo l'accoglimento dei ricorsi proposti dalla contribuente ed il rigetto di quello proposto dalla Agenzia delle Entrate.

Con ordinanza interlocutoria n. 30016/2025 del 13 novembre 2025, disposta la riunione dei tre giudizi, stante l'evidente identità della questione giuridica oggetto di controversia tra le medesime parti, la Sezione Tributaria ha ravvisato la sussistenza di una questione di massima importanza («*Applicabilità del regime fiscale della "cedolare secca" prevista dall'art. 3 del d.lgs. n. 23/2011, nell'ipotesi in cui il conduttore concluda il contratto di locazione ad uso abitativo (foresteria) nell'esercizio della sua attività professionale*»), posta nei diversi giudizi dalla contribuente e dall'Agenzia delle Entrate, nei motivi proposti per violazione di norme di diritto ex art.360 n. 3 c.p.c. (non apparendo *prima facie* fondate le doglianze di motivazione apparente), e ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Il Primo Presidente ha disposto la trattazione dei ricorsi all'udienza pubblica del 7 luglio 2026.

La Procura Generale ha depositato memoria scritta, ribadendo le conclusioni già precisate.

La contribuente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.La contribuente ricorrente, a fronte di due pronunce della CGT di secondo grado del Lazio ad essa sfavorevoli, lamenta, con due motivi ex art.360 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 23/2011 e dell'art.

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

1.4 delle disposizioni preliminari al codice civile, per avere la sentenza impugnata violato il principio di stretta interpretazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 23/2011, ritenendo l'inapplicabilità del beneficio della cedolare secca allorché il conduttore, come nella specie la [redacted] agisca nell'esercizio di attività d'impresa.

A sua volta, l'Agenzia delle entrate impugna la sentenza n. 4673/2023 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che ha affermato che il regime opzionale di imposizione sostitutiva rileverebbe esclusivamente con riguardo alla figura del locatore (persona fisica non esercente attività imprenditoriale) e alla destinazione abitativa dell'immobile, restando priva di incidenza la qualità commerciale del conduttore, con un unico motivo, lamentando la violazione e falsa applicazione dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

2. Le memorie in atti.

2.1. La Procura Generale, nel concludere per il rigetto del ricorso per cassazione di Agenzia delle Entrate e per l'accoglimento di quelli proposti dalla contribuente [redacted] ha chiesto affermarsi «*il principio secondo cui, ai fini dell'applicazione del regime della cedolare secca, assumono rilievo la qualità del locatore e la destinazione abitativa dell'immobile, mentre non rivestono autonoma valenza ostativa né la natura soggettiva del conduttore né la circostanza che il godimento del bene sia destinato, in via finale, a soggetti terzi*».

La Procura Generale ritiene che la norma agevolativa in oggetto risulti interamente imperniata sulla figura del locatore e non rechi alcun riferimento espresso alla figura o alla qualificazione soggettiva del conduttore, né prescrive che quest'ultimo debba necessariamente essere una persona fisica ovvero un ente non commerciale, ben potendo trattarsi anche di una persona giuridica, purché l'immobile conservi la propria destinazione abitativa.

Il comma 6-bis, introdotto nel 2014, lungi dal configurare un'eccezione ad un preteso divieto generale di applicazione del regime in presenza di un conduttore non persona fisica, introduce una fattispecie ulteriore «*caratterizzata dal collegamento funzionale tra il contratto stipulato tra proprietario ed ente e il successivo rapporto instaurato tra ente e conduttore finale*», come dimostrato dall'impiego della congiunzione "*anche*".

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Osserva la Procura Generale come i rilievi critici formulati nell'ordinanza interlocutoria n. 30017/2025, rispetto all'indirizzo interpretativo di segno opposto espresso dalla stessa Sezione Tributaria nelle sentenze del 2024 e del 2025, finiscono «*per attribuire decisivo rilievo a profili - quali l'utilizzazione diretta del bene da parte del conduttore, la dissociazione tra intestatario del rapporto e fruitore finale dell'immobile, nonché la causa concreta del negozio in termini di contratto atipico di foresteria - che non trovano espresso fondamento nel dato testuale dell'art. 3 del d.lgs. n. 23/2011 e che, pertanto, rischiano di introdurre, in via interpretativa, requisiti limitativi ulteriori rispetto a quelli fissati dal legislatore*». Per contro, il dato testuale dell'art.3 con riguardo al presupposto oggettivo del beneficio richiede soltanto due elementi la classificazione catastale dell'immobile come abitativo A/2 e l'effettiva destinazione del bene ad uso abitativo, che non necessariamente deve soddisfare l'esigenza abitativa primaria del conduttore perché ciò sposterebbe «*il focus sulla figura del conduttore, che, come sopra è stato spiegato, non può incidere sulla scelta del regime fiscale riservata al locatore*». La norma non contiene alcun richiamo alla legge n.431/1998 ed alla definizione di "*locazione ad uso abitativo*" nell'accezione civilistica connaturale alla normativa, che disciplina il rapporto fra locatore e conduttore, nell'ottica della protezione di quest'ultimo, quale parte debole del contratto che ha ad oggetto il bene primario della casa, «*materia diversa da quella tributaria, che disciplina il potere impositivo dello Stato e degli altri Enti che ne hanno la titolarità*». E, peraltro, il comma terzo dell'art.1 l. 431/1998 ha ormai assimilato alle locazioni abitative i contratti stipulati dagli enti locali in qualità di conduttori, per soddisfare esigenze abitative di carattere transitorio, a dimostrazione che la dissociazione tra conduttore e fruitore del bene non esclude di per sé la natura abitativa della locazione.

Anche il contratto di locazione "*ad uso foresteria*" si caratterizza per l'utilizzo ad uso abitazione sia pure offerto ad un soggetto diverso da colui che ha stipulato il contratto.

E le specifiche previsioni contrattuali confermano tale uso abitativo.

2.2. La contribuente [redacted] anche nella memoria, evidenzia come i requisiti di applicabilità della cedolare secca sono uno oggettivo (l'accatastamento del bene immobile come A/2), l'altro soggettivo (la destinazione dell'immobile locato ad

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

uso abitativo e l'essere il locatore una persona fisica che non agisce nell'esercizio di impresa); anche nel contratto "*ad uso foresteria*", in ogni caso, la causa concreta è rappresentata dall'uso effettivo dell'immobile non commerciale o produttivo ma intrinsecamente abitativo, sia pure per un periodo temporaneo e per esigenze connesse all'attività lavorativa dei dipendenti del datore di lavoro.

Le fattispecie in esame riguardano un immobile appartenente alla categoria catastale A/2 e destinato ad uso abitativo del dipendente della [redacted] il quale avrebbe potuto spostarvi anche la propria residenza.

Gli elementi valorizzati nell'ordinanza interlocutoria (l'uso diretto o primario dell'immobile da parte del conduttore, che coincide con l'utilizzatore effettivo; la causa concreta o il nomen iuris del contratto) sono estranei alla *ratio legis* e al testo normativo. Il principio di "*stretta interpretazione*" delle norme fiscali di agevolazione, richiamato dall'Ordinanza stessa, se da un lato significa che esse non sono applicabili per analogia a casi non previsti, allo stesso tempo non autorizza l'interprete «*a restringerne l'ambito applicativo introducendo condizioni ulteriori rispetto a quelle testualmente previste*».

3. Occorre ricostruire anzitutto il quadro normativo di riferimento e il regime fiscale della cedolare secca.

3.1. Il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale) ha introdotto, all'art. 3, la possibilità di assoggettare il canone di locazione di immobili ad uso abitativo (e relative pertinenze) ad imposta sostitutiva (c.d. cedolare secca) dell'IRPEF (e relative addizionali) nonché delle imposte di registro e di bollo che si applicano sui contratti di locazione.

L'art. 3 del d.lgs. n. 23 /2011 dispone:

-«*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 seguente regime*» (comma 1).

-«*A decorrere dall'anno 2011, 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, ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché*

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione; la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione» (comma 2).

Quindi, in applicazione della normativa richiamata, il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento su unità immobiliare può scegliere, come alternativa opzionale al regime ordinario, per la tassazione del reddito del canone di locazione relativo ai contratti che riguardano immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate insieme all'abitazione, a sua discrezione, un'imposta applicata sotto forma di cedolare secca, che sostituisce l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali, nonché le imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione.

Colui che opta per tale regime, assolve l'obbligo tributario mediante il versamento, in acconto, della cedolare secca, secondo le modalità definite con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 55394 del 7 aprile 2011. Può accedere alla cedolare secca sugli affitti il contribuente che percepisce redditi scaturenti dalla locazione di beni immobili per uso abitativo: l'imposta sostituisce, in buona sostanza, la componente dell'Irpef determinata dal reddito fondiario prodotto dalla locazione immobiliare, nonché le relative addizionali comunali e regionali e le imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione e prevede l'applicazione di un'aliquota fissa.

Questo sistema rappresenta dunque un'alternativa alla tassazione ordinaria, con la conseguenza che, se il proprietario dell'immobile sceglie la cedolare secca, durante il periodo di validità dell'opzione, non si applicano: - l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), calcolata secondo le aliquote progressive per fasce di reddito, e le relative addizionali sul reddito fondiario prodotto dall'immobile affittato; - l'imposta di registro dovuta sul contratto di locazione, generalmente pari al 2% del canone concordato; - l'imposta di bollo sul contratto di locazione. Di contro (comma 11), vi è la rinuncia, da parte del locatore, all'aggiornamento del canone di locazione, non potendo il locatore, per tutta la durata dell'opzione, applicare adeguamenti; più in generale, l'opzione per la cedolare secca permette al locatore di applicare un regime di tassazione semplificato e vantaggioso esplicando effetti anche sul conduttore che, durante il periodo di validità

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

dell'opzione, non è più tenuto a versare l'imposta di registro sul contratto di locazione stipulato.

La Relazione illustrativa all'introduzione della cedolare secca chiarisce: «*La prima fase della riforma sul federalismo municipale prevede anche l'introduzione di una cedolare secca facoltativa sugli affitti. In questo senso, l'art. 3 del d.lgs. stabilisce, a partire dal 2011, un regime alternativo a quello ordinario applicabile per la tassazione del reddito fondiario per le persone fisiche proprietarie di immobili ovvero titolari di diritti reali di godimento su unità immobiliari abitative locate aduso abitativo. La nuova disciplina non trova, comunque, applicazione per le locazioni di immobili ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di attività di impresa o di arti o professioni. Il regime prevede, a scelta del locatore, l'applicazione di una cedolare secca sui canoni di locazione relativi a contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione stessa…*».

La *ratio legis* si fonda sia su precise esigenze di politica economica e fiscale che si rinvengono nell'esigenza di incentivare la regolarizzazione dei contratti di locazione "*in nero*", attraverso un regime di tassazione più favorevole e semplificato, contrastando, in tal modo l'evasione fiscale ed offrendo un'alternativa strutturata alla tassazione progressiva (Irpef), che spesso spingeva i proprietari verso forme di occultamento del reddito ma anche sulla necessità di facilitare il reperimento di immobili ad uso abitativo (Cass., Sez.5, n. 12395/2024).

Si tratta di norma fiscale indubbiamente agevolativa in quanto, inglobando l'imposta sostitutiva in un'unica aliquota determinate imposte che, in mancanza, sarebbero dovute singolarmente, comporta anche una riduzione del debito tributario rispetto a quello che scaturirebbe dall'applicazione delle suddette imposte.

Le aliquote della cedolare - che può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione (i contratti di durata non superiore a trenta giorni complessivi nell'anno) - sono stabilite in due diverse misure. È prevista anzitutto un'aliquota del 21%, valida per la generalità dei contratti. Sono soggetti a questa aliquota, in particolare, i contratti cosiddetti «*liberi*», di cui all'art. 2, comma 1, della legge sulle locazioni abitative 9 dicembre

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

1998, n. 431 (di durata di quattro anni più quattro di rinnovo), ma anche qualsiasi altro contratto di natura abitativa, come ad esempio quelli transitori (di cui all'art. 5, comma 1, della legge n. 431/1998), quelli per studenti universitari (di cui all'art. 5, comma 2, della legge n. 431/1998), quelli per finalità turistica (regolati essenzialmente dalle disposizioni del codice civile in tema di locazione, vedasi art.53 d.lgs. n. 79/2011, c.d. Codice del turismo), purché soddisfi i requisiti richiesti, soggettivo (l'uso abitativo che l'immobile locato è destinato a soddisfare e l'essere il locatore soggetto passivo IRPEF, quindi persona fisica, che effettui la locazione al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni) e oggettivo (deve trattarsi di unità immobiliare abitativa).

È poi prevista un'aliquota ridotta (inizialmente prevista del 19%, ma poi ridotta al 15% e al 10%, per effetto di interventi normativi succedutisi nel corso degli anni), per i soli contratti di locazione agevolati (cosiddetti «*concordati*», di durata di tre anni più due di rinnovo) di cui all'art. 2, comma 3, della legge n. 431/1998, qualora stipulati nei Comuni considerati ad alta tensione abitativa.

Si deve rilevare, inoltre, che il regime della cedolare secca è stato previsto in altre due ipotesi:

- dall'art. 4 del d.l. n. 50/2017, convertito in l. n. 96/2017, relativamente alle locazioni brevi, una particolare ipotesi di locazione transitoria (non necessariamente e solo di tipo turistico) connotata da una durata massima più ridotta, "*stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare*", consentendo tale disposizione di applicare, in caso di opzione per l'imposta sostitutiva della cedolare secca, ex art.3 d.lgs. 23/2011, un'aliquota fissa (del 21%, sino al 31 dicembre 2026, e del 26%, dal 1° gennaio 2027, per effetto del d.lgs. n. 117/2026, con possibilità di riduzione al 21% "*per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi*"), semplificando la gestione fiscale sui redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo purché la durata del contratto non superi i trenta giorni;

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

- dall'art. 1, comma 59, della l. n. 145/2018 (legge di stabilità dell'anno 2019), in relazione alle unità immobiliari censite in categoria catastale C/1 (negozi e botteghe, ovvero locali per attività commerciale per vendita o rivendita di prodotti).

In ultimo, si deve rammentare che l'articolo 376 del nuovo Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR - D.Lgs. 117/2026, operante dal 1°/1/2027) ha abrogato il d.P.R. 917/1986 (vecchio T.U.I.R.) e numerose leggi speciali, tra cui il d.Lgs. 23/2011, che disciplinava la cedolare secca sulle locazioni abitative, la cui disciplina è stata assorbita e riordinata nel nuovo *corpus* normativo (artt.203-206 d.lgs. 117/2026).

3.2. E si giunge quindi all'interpretazione del comma 6 dell'art.3 d.lgs. 23/2011.

La questione rimessa a queste Sezioni Unite verte proprio sull'interpretazione del comma 6 dell'art.3 che recita:

-«*Le disposizioni di cui ai commi 1, 2, 4 e 5 del presente articolo non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni. Il reddito derivante dai contratti di cui al presente articolo non può essere, comunque, inferiore al reddito determinato ai sensi dell'articolo 37, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917*».

Va rilevato che il comma 7 dell'art.3 in esame stabilisce anche che del reddito fondiario assoggettato a cedolare secca si tiene conto, quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, ai fini della determinazione dell'imposta personale, in termini di riconoscimento della spettanza o di determinazione di deduzioni, detrazioni fiscali, nonché di altri benefici, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali.

Si è pertanto ritenuto che la scelta di adottare il sistema della cedolare secca sia un'opzione disponibile solo per il proprietario, persona fisica che detiene il diritto di proprietà o qualsiasi altro diritto reale di usufrutto sulla proprietà, mentre le società di persone, le società di capitali, così come le entità commerciali e non commerciali, non sono ammesse al sistema della cedolare secca.

Invero, in ipotesi di locatore in regime di impresa e/o lavoratore autonomo, l'eventuale iscrizione in contabilità recherebbe un doppio vantaggio al locatore: la fruizione di un'aliquota agevolata e la deduzione del costo dell'immobile,

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

cosicché il comma 6 deve intendersi riferito solo ed esclusivamente al regime fiscale del locatore persona fisica.

La disposizione di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 23/2011 ed il contesto normativo richiamato consentono, quindi, di ritenere che:

- sul piano soggettivo sia il locatore (proprietario o il titolare di diritto reale di godimento del bene) a scegliere il regime della cedolare secca;
- oggetto del contratto debba essere una locazione di unità immobiliare "*ad uso abitativo*", rapporto locatizio che può riguardare anche locazioni di durata inferiore a trenta giorni (per le quali non sussiste l'obbligo di registrazione), come le locazioni brevi che sono state però oggetto di specifica disciplina con l'art.4 del d.l. 50/2017, conv. con modificazioni dalla legge n. 96/2017;
- il regime in esame non si applichi alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo «*effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti o professioni*»;
- il locatore, decidendo di esercitare l'opzione per il regime della cedolare secca rinunci all'aggiornamento del canone di locazione.

Il solo dato letterale, nell'interpretazione della portata dell'esclusione soggettiva di cui al comma 6 (se riferibile solo al locatore o anche al conduttore), non basta e va tenuto conto, secondo tale indirizzo interpretativo, del criterio logico/sistematico: il comma 6 si spiega in combinazione con il comma 1 dell'art.3, in quanto la cedolare secca costituisce un regime opzionale alternativo al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e quindi l'inapplicabilità in caso di esercizio di impresa da parte del locatore è la logica conseguenza della impossibilità di estrapolare, dall'insieme dei costi e ricavi dell'impresa, quelli specifici afferenti all'immobile locato, il che dimostrerebbe l'irrilevanza della qualità del conduttore.

Il conduttore, quand'anche sia un'impresa, non trae alcun vantaggio fiscale dallo stipulare, in qualità di conduttore, un contratto in cedolare secca rispetto ad uno a tassazione ordinaria. Mentre il dipendente che riceve l'immobile beneficia dei favorevoli criteri di tassazione del reddito previsti dall'art.51, comma 4, lett.c) del TUIR, d.P.R. n. 917/1986, in capo al conduttore esercente impresa, la spesa per l'immobile in locazione è deducibile - ai sensi dell'art. 95 del TUIR - per un

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

importo non superiore a quello che costituisce reddito o valore imponibile per i dipendenti stessi, in base al suddetto comma 4, lett. c).

È stato poi rilevato che, pur essendo il locatore "*terzo*" rispetto al rapporto contrattuale instaurato tra conduttore e subconduttore, il canone da lui percepito non è esente da IRPEF, in quanto l'art.67 del TUIR ricomprende tra i "*redditi diversi*" anche quelli che derivano dalla "*sublocazione di beni immobili*" ed allora il locatore dovrebbe, per un principio di pari trattamento, poter essere ammesso, anche in caso di locazione ad uso c.d. foresteria, al beneficio fiscale della cedolare secca.

Per effetto dell'art.9, comma 2, f.l. n. 47/2014, entrato in vigore il 28 maggio 2014, è stato successivamente introdotto il comma 6-bis dell'art.3 d.lgs. 23/2011, che recita:

- «*l'opzione di cui al comma 1 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*».

Si è osservato che, poiché il comma 6-bis è stato introdotto nel 2014, successivamente all'entrata in vigore della cedolare secca, non sarebbe possibile che una norma posteriore, prevedendo una deroga, spieghi il contenuto di quella anteriore. Inoltre, diversa sarebbe la *ratio* del comma 6-bis: mentre nel caso di contratto ad uso foresteria, l'imprenditore non sta acquisendo un bene da mettere a reddito, ad esempio con una sublocazione, ma piuttosto sta corrispondendo una retribuzione in natura in quanto l'immobile è destinato ad un proprio dipendente, nel caso di locazione a cooperative e simili, la finalità della norma sarebbe quella di ammettere alla cedolare secca anche il primo contratto, in quanto stipulato con un soggetto che a sua volta deve sublocare a studenti universitari.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, in senso opposto, che il regime alternativo non possa essere applicato a quei contratti in cui «*i conduttori*» agiscono nell'ambito di una impresa, arte o professione, indipendentemente dall'uso effettivo dell'immobile, con la conseguenza che «*non solo il locatore deve operare al di fuori dell'attività imprenditoriale, ma anche il conduttore*» e, sulla base di questa

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

interpretazione, ammette la possibilità di stipulare contratti con enti pubblici o privati purché non esercenti attività di impresa e risulti dal contratto di locazione la destinazione degli immobili ad uso abitativo in conformità alle proprie finalità (Circolare 26/E del 1° giugno 2011; risoluzione della Agenzia delle Entrate n. 50/2019 del 17 maggio 2019, ove si è ribadito che restano 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 e che tale ultima condizione non deve, invece, essere soddisfatta nel caso di locazione di immobili rientranti nella categoria C/1, oggetto di quesito, tenuto conto che tali contratti hanno ad oggetto proprio immobili da destinare ad attività commerciale).

3.3. Il caso oggetto dei tre giudizi riuniti concerne direttamente i contratti di locazione c.d. "*ad uso foresteria*" e anche l'aspetto del loro inquadramento nella disciplina delle locazioni ad uso abitativo (aspetto rimarcato dall'ordinanza interlocutoria di rimessione a queste Sezioni Unite).

La locazione "*ad uso foresteria*" concerne immobili con destinazione abitativa concessi in uso a dipendenti o collaboratori per un determinato periodo di tempo a fronte di specifiche esigenze del datore di lavoro.

Essa rappresenta un utile strumento giuridico per rispondere alle esigenze di alloggio temporaneo di aziende e lavoratori.

Tali contratti di locazione si individuano per la distinzione tra conduttore e beneficiario effettivo: le c.d. "*foresterie*" si caratterizzano per la destinazione dell'alloggio non all'uso diretto del conduttore (ente o società di capitali) ma all'ospitalità di soggetti ad esso variamente collegati.

L'inquadramento giuridico di detti contratti nella disciplina delle locazioni abitative ha comportato differenti posizioni dottrinali, in relazione sia alla legge n. 392/1978 sia alla legge n. 431/1998.

Anche anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 431/1998, si è ritenuto che, nell'ipotesi di foresteria stipulata con accollo del relativo onere economico, ma nella consapevolezza dell'uso abitativo stabile da parte di un dipendente, il negozio vada assoggettato alla disciplina delle locazioni ad uso abitativo, qualificandosi come contratto a favore del terzo, pur sussistendo simulazione

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

soltanto sotto il profilo oggettivo ma non anche sotto quello soggettivo (Trib.Milano 20 maggio 1986).

In effetti, tale strumento giuridico flessibile era stato spesso impiegato per reagire al vincolismo della pregressa legislazione di cui alla legge n. 392 del luglio 1978, che aveva ben fissato la distinzione tra locazioni abitative e locazioni non abitative (riguardanti immobili utilizzati per uso commerciale, professionale, industriale).

La sentenza Cass. n. 2964/2014 (pronuncia richiamata nella motivazione nell'ordinanza interlocutoria n. 30016/2025) si è occupata, nell'ambito di una controversia su di una revocatoria fallimentare, dell'interpretazione relativa a immobile concesso in locazione ad uso foresteria nel 1991 e della possibilità o meno di estendere a tale tipologia di negozio il termine (c.d. "*termine di grazia*") per la sanatoria, in sede giudiziale, della morosità del conduttore nel pagamento dei canoni e degli oneri accessori, di cui all'art.55 l. n. 392/1978; questa Corte, in un inciso del ragionamento motivazionale, ha, in quella occasione, ribadito, avuto riguardo alla disciplina in materia locativa *ratione temporis* applicabile, che «*il contratto "ad uso foresteria" … non è una locazione abitativa, ne' primaria ne' transitoria, in quanto non è diretta a soddisfare alcuna esigenza abitativa del conduttore, bensì la diversa esigenza - che ne costituisce la causa - di destinare l'immobile locato a temporaneo alloggio di propri dipendenti od ospiti*».

Indubbiamente, gli artt. 1 e 26 della l. n.39211978 sottraevano alla disciplina speciale le locazioni transitorie, eccetto quelle stipulate per motivi di lavoro o di studio con stabilità abitativa del conduttore nell'immobile.

La Riforma delle locazioni di cui alla l. 431/1998, *Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo*, all'art. 1, ha delimitato il suo ambito di applicazione riferendosi ai "*contratti di locazione di immobili adibiti ad uso abitativo*", con differente terminologia utilizzata rispetto alle norme della l. 392/1978, nella quale, all'art. 1, si faceva riferimento alla locazione di immobili stipulati "*per uso di abitazione*" e, all'art. 26 lettera a), ai contratti stipulati per soddisfare esigenze abitative.

Si è sottolineato come si sia voluto dare rilievo all'effettiva destinazione data all'immobile oggetto della locazione a prescindere da quanto dichiarato contrattualmente, con la conseguenza che il rapporto sarà oggetto alle

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

disposizioni di legge anche nell'ipotesi in cui, pur se stipulato per una diversa destinazione, sia in realtà destinato all'uso abitativo, cosicché la nuova legge risulterà applicabile, potendo il contratto qualificarsi "*ad uso abitativo*", anche ai contratti che, stipulati per uso diverso da quello abitativo, siano adibiti dal conduttore ad uso di abitazione ed a quelli che, stipulati per uso promiscuo, siano destinati, per la parte prevalente, ad uso abitativo del conduttore.

La nuova legge ordinaria delle locazioni abitative, nell'accentuare il fenomeno normativo della tipizzazione in relazione alla funzione oggettiva e peculiare alla quale è chiamato a rispondere il singolo tipo contrattuale regolato dalla legge, ha inteso esaurire tutte le esigenze locatizie, tentando di inglobare anche i c.d. contratti di "*reazione*" al vincolismo della pregressa legislazione (es. locazioni transitorie o foresteria) per restringere l'area della possibile frode alla legge.

Nella relazione dell'VIII Commissione permanente (Ambiente, Territorio e Lavori Pubblici) della Camera dei deputati, presentata alla Presidenza il 25 novembre 1998, si delineava così lo specifico obiettivo della riforma: «*attuare una scelta di liberalizzazione controllata del settore delle locazioni a fini abitativi, definendo a tale scopo un complesso di regole nell'ambito delle quali possano trovare spazio una maggiore autonomia negoziale delle parti, la possibilità di scelta fra diverse soluzioni contrattuali ed un quadro di maggiori certezze giuridiche in ordine al rientro in possesso dell' immobile locato al termine del contratto*».

Per effetto della abrogazione dell'art. 79 della legge n. 392 del 1978, che sanciva l'assoluta imperatività di qualsiasi norma della legge sull'equo canone, sancendo la nullità di "*ogni pattuizione*" diretta ad attribuire al locatore altro vantaggio (oltre la durata e il canone) in contrasto con le disposizioni della legge alle quali veniva così attribuita inderogabilità assoluta, a partire dal 30 dicembre 1998, la disciplina legale delle locazioni abitative - eccetto la durata del rapporto - è diventata liberamente derogabile dalle parti private, alla generale *condicio iuris* che le pattuizioni risultino in una convenzione in forma scritta, regolarmente registrata.

Alla lett. c), comma 2, dell'art. 1 si sono esclusi dall'applicabilità della normativa speciale gli alloggi locati esclusivamente per finalità turistiche, essendo questa tipologia di rapporti ad un livello inferiore rispetto ad altri contratti mossi da più essenziali "*esigenze abitative transitorie*".

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Le locazioni di natura transitoria hanno trovato disciplina nell'art.5, che ha rimesso ad apposito Decreto del Ministro dei lavori pubblici di concerto con il Ministro delle Finanze la definizione delle condizioni e delle modalità per la stipula di contratti di locazione di natura transitoria anche di durata inferiore ai limiti previsti dalla legge per soddisfare particolari esigenze delle parti.

All'art.2, comma 3, si è previsto che, in alternativa a quanto previsto dal comma 1 (contratti di locazione di durata non inferiore a quattro anni), le parti potessero stipulare contratti di locazione, definendo il valore del canone, la durata del contratto, anche in relazione a quanto previsto dall'articolo 5, comma 1 (locazioni transitorie), nel rispetto comunque di quanto previsto dal comma 5 del presente articolo ("*I contratti di locazione stipulati ai sensi del comma 3 non possono avere durata inferiore ai tre anni, ad eccezione di quelli di cui all'articolo 5…*").

Si è quindi rimesso a una fonte secondaria, il decreto ministeriale, nel quale vengono recepite le indicazioni formulate nella convenzione nazionale, stipulata dalle organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori maggiormente rappresentative, sia l'individuazione dei casi in cui può procedersi alla conclusione del contratto di locazione transitoria, sia il contenuto dello stesso.

La legge n. 2 del 2002 ha attribuito alla convenzione nazionale di cui all'art. 4 legge n. 431198 il compito di approvare i "*tipi di contratto*" di natura transitoria.

La disciplina delle locazioni transitorie è quindi concepita, dalla Riforma del 1998 e dalle successive modifiche, come un sistema riconducibile ai canali di contrattazione collettiva, in maniera, secondo alcuni autori, onnicomprensiva.

Correlata a tale tema è la questione circa l'ammissibilità, come categoria autonoma, nell'ordinamento vigente, della locazione "*ad uso di foresteria*".

Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza i contratti di foresteria possono essere inquadrati nell'ambito dei contratti ad uso abitativo e delle locazioni transitorie, disciplinati dalla l. n. 431/1998.

Si è posta, invero, la questione se il concetto di "*uso abitativo*" debba essere o meno qualificato come "*primario*" ma si è ritenuto che la riforma del 1998 abbia voluto prescindere dalla natura dell'esigenza abitativa che il conduttore intende soddisfare stipulando il contratto di locazione, esigenza che, dunque, potrà

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

indifferentemente essere primaria o stabile come anche transitoria e meramente occasionale.

È stato messo in rilievo l''art. 5, comma l, legge n. 431/1998, che prevede la stipula di contratti di locazione di natura transitoria "*per soddisfare particolari esigenze delle parti*", laddove la legge n. 392/1978 faceva riferimento ad "*esigenze abitative*", che comunemente sono ritenute proprie del solo conduttore.

Inoltre, il terzo comma dell'art.1 della l. n. 431/1998 («*Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3, 4, ((4-bis,)) 7 e 13 della presente legge non si applicano ai contratti di locazione stipulati dagli enti locali in qualità di conduttori per soddisfare esigenze abitative di carattere transitorio, ai quali si applicano le disposizioni di cui agli articoli 1571 e seguenti del codice civile. A tali contratti non si applica l'art.56 della legge 27 luglio 1978 n. 392*»), nell'assimilare alle locazioni abitative i contratti stipulati dagli enti locali in qualità di conduttori per soddisfare esigenze abitative di carattere transitorio, avrebbe eliminato ogni rilievo giuridico alla dissociazione tra conduttore e fruitore del bene.

Secondo tale indirizzo interpretativo, per il legislatore del 1998 rimarrebbero indifferenti sia le motivazioni delle parti che sottendono alla stipula del contratto (siano esse abitative stabili o transitorie, ordinarie o straordinarie) sia l'utilizzo che dell'appartamento farà il conduttore (purché abitativo) sia, infine, la tipologia dell'immobile e la "*natura*" dei soggetti del rapporto (siano essi persone fisiche o persone giuridiche o enti pubblici). Ciò che rileva è la destinazione abitativa dell'immobile locato, che rimane, infatti, tale anche se il canone viene corrisposto da un soggetto diverso dal beneficiario e, di conseguenza, i contratti ad uso foresteria, ove siano effettivamente destinati a soddisfare esigenze abitative, rientrano nell'ambito di applicazione della legge n. 431/1998.

La mancata esplicita esclusione delle locazioni "*ad uso foresteria*" dall'ambito di estensione applicativa della legge n.431/1998 è stata ritenuta una scelta non necessaria, in quanto la tipologia in esame già non rientrava, pacificamente, tra quelle soggette alla legge n. 392/1978 (Cass. n. 4752/1994) e, prima della Riforma del 1998, era ritenuta non assimilabile a quella delle locazioni abitative, restando essa regolamentata dagli artt.1571 e ss. c.c. (Cass. l7 ottobre 1995, n. 10816).

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Sul tema, poi, della sorte di un contratto di locazione transitorio, diretto a soddisfare un'esigenza abitativa non menzionata dall'accordo locale, è prevalsa la tesi secondo la quale la legge n. 431/1998 ammette una certa libertà nell'individuazione delle particolari esigenze transitorie, e la corrispondenza tra la fattispecie indicata in contratto e l'elencazione contenuta negli accordi locali ha il limitato effetto di esonerare il giudice dalla verifica dei presupposti che giustificano la deroga alla durata minima, con la conseguenza che in caso di "*atipicità*" della clausola di transitorietà bisognerà valutare l'effettività dell'esigenza transitoria sulla base non solo del singolo accordo locale, ma dei principi generali dell'ordinamento e del contenuto complessivo della contrattazione territoriale conclusa sul piano nazionale.

Tuttavia, altra dottrina ha continuato a sostenere che, anche alla luce della Riforma del 1998, le c.d. foresterie non possono considerarsi locazioni transitorie perché difettano del requisito dell'utilizzo diretto del bene da parte del conduttore, né farebbero parte delle categorie espressamente escluse dalla portata della l. 431/1998, tanto da non essere contemplate negli accordi locali. E si è ritenuto, valorizzando il dettato dell'art. 1, comma 1, laddove dispone che «*i contratti di locazione di immobile ad uso abitativo sono stipulati o rinnovati ai sensi dei commi 1 e 3 dell'art. 2* », così delineando un numero chiuso di schemi contrattuali, e dell'art.5, che individua nei contratti di natura transitoria ed in quelli per studenti universitari individua ulteriori figure contrattuali, che il contratto di locazione stipulato "*ad uso foresteria*" non rientrerebbe nella disciplina della l. n. 431/98, alla cui applicazione sarebbe da ostacolo la circostanza, specifica di tale figura contrattuale, che il contratto viene concluso dal conduttore per soddisfare esigenze abitative non tanto ontologicamente transitorie, quanto non proprie del conduttore perché di coloro che saranno di volta in volta ospitati nell'immobile oggetto del contratto.

Nella fattispecie del contratto di c.d. foresteria dunque, secondo tale indirizzo interpretativo, manca una diretta destinazione all'uso personale dell'immobile e il contratto è stipulato in funzione di un'esigenza diversa, non assimilabile a quella abitativa "*primaria*". Fatta salva l'ipotesi di un intento simulato, secondo tale visione, il contratto ad uso foresteria trova la propria regolamentazione nelle

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

norme generali dettate dal codice civile, senza che per esso possa essere invocata la specifica disciplina della l. n. 431/1998.

4. Va fatto, a questo punto, un richiamo alla giurisprudenza di merito sulla questione dell'applicabilità del regime fiscale della "*cedolare secca*" ai contratti di locazione "*ad uso foresteria*", che registra posizioni ancora diversificate.

Secondo un indirizzo favorevole all'applicabilità della cedolare secca ai contratti ad uso foresteria (Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 17, n. 4673/2023, *Mercurio*; Corte di Giustizia di secondo grado della Lombardia, n. 2830/2020, *Gaudino*), il regime opzionale di imposizione sostitutiva di cui all'articolo 3 del d.lgs. 23/2011 stabilisce, per l'applicazione, condizioni da rispettare che riguardano soltanto il locatore, la natura e l'uso dell'immobile da locare. Tra i requisiti soggettivi, la disciplina relativa alla cedolare secca richiede che la locazione dell'immobile a uso abitativo venga attuata da parte di una persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa o professionale (articolo 3, comma 6, del d.lgs. 23/2011), senza prevedere alcunché in merito al soggetto locatario. Tra quelli oggettivi il riferimento fatto all'uso abitativo dell'immobile va inteso sia come destinazione di fatto a tale uso, sia, più ragionevolmente ed oggettivamente, come destinazione catastale abitativa dell'unità immobiliare: in entrambi i casi, tuttavia, risulta priva di rilevanza la veste di imprenditore o di libero professionista del conduttore ovvero la circostanza che si tratti di persona giuridica in luogo di persona fisica.

Altro orientamento di merito (Commissione tributaria regionale per il Veneto, Sez. 7, n. 562/2022, *Petrarulo*; Commissione tributaria regionale per il Lazio, Sez. 3, n. 3389/2021, *Caso*), invece, sostiene che il precetto normativo di cui al comma 6° dell'art.3 d.lgs. 23/2011 sarebbe applicabile a tutti i casi di locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di un'attività d'impresa, o di arti e professioni, indipendentemente dal fatto che l'esercizio dell'attività d'impresa riguardi il locatore od il conduttore. E un'eccezione espressa all'esclusione del regime agevolativo, è stabilita dal comma 6-bis, statuendosi che questo trovi applicazione allorquando il conduttore, pur persona giuridica, che sublochi l'appartamento a studenti universitari, sia una cooperativa o ente senza scopo di lucro e a condizione della rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione. Si afferma, che il contratto di

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

foresteria costituisce un contratto di locazione "*atipico*", che fonda la propria legittimazione giuridica sul principio di autonomia privata: sebbene l'immobile oggetto del contratto debba possedere tutti i requisiti idonei alla destinazione ad uso abitativo, la locazione ad uso foresteria non integrerebbe, in nessun modo, una locazione abitativa, né primaria né transitoria, dovendosi individuare la relativa e specifica causa nella necessità di destinare l'immobile locato ad alloggio temporaneo di dipendenti.

Si deve rilevare che, nella recente Cass., Sez.5, n. 5796/2026, in controversia in cui si deduceva che la destinazione a foresteria sia necessariamente ed a priori in contrasto con quella catastale di abitazione, si è respinta la relativa censura in quanto «*la classificazione catastale da una valutazione reale e oggettiva delle caratteristiche tipologiche del bene, indipendentemente dal concreto uso che ne venga fatto e dalle finalità strumentali perseguite con esso dal proprietario, ovvero ancora dal titolo di possesso*», affermandosi che la c.d. "*foresteria*" ben può rientrare, dal punto di vista catastale, nella "*categoria abitativa*", senza divergenza alcuna, avendo in effetti tale destinazione, indipendentemente dal fatto che possa essere collegata ad attività produttive.

5. Occorre poi citare i precedenti di legittimità che si sono espressi sulla questione dell'applicabilità del regime fiscale della "*cedolare secca*" ai contratti di locazione "*ad uso foresteria*".

La Sezione Tributaria di questa Corte in tre sentenze (Cass. 12395/2024, seguita dalle gemelle nn. 12076 e 12079 del 2025) ha affermato che, in tema di redditi da locazione, 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 di cui all'art. 3, sesto comma, d.lgs. n. 23 del 2011 si riferisce esclusivamente alle locazioni di unità immobiliari effettuate dal locatore nell'esercizio di un'attività di impresa o di arti e professioni, restando invece irrilevante la qualità del conduttore e la riconducibilità della locazione, laddove ad uso abitativo, alla attività professionale del conduttore, ad esempio per esigenze di alloggio dei suoi dipendenti.

Invero, si è osservato, nella prima sentenza n. 12395/2024, stante la necessità di coordinare la disposizione di cui al comma 6 dell'art.3 d.lgs. 23/2011, con

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

quelle espressamente richiamate, di cui ai precedenti commi, «*che attribuiscono esclusivamente al locatore la possibilità di optare per il regime tributario della cedolare secca, senza che il conduttore possa in alcun modo incidere su tale scelta*», che «*l'esclusione logicamente deve essere riferita, esclusivamente, alle locazioni di unità immobiliari effettuate dal locatore nell'esercizio della sua attività di impresa o della sua arte/professione, restando, invece, irrilevante la qualità del conduttore e la riconducibilità della locazione, laddove ad uso abitativo, alla attività professionale del conduttore (ad esempio, … per esigenze di alloggio dei suoi dipendenti)*».

In questo senso deporrebbe non solo la lettera, ma anche la *ratio* della legge, che non è solo quella di contrastare l'evasione fiscale, ma anche quella di facilitare il reperimento di immobili ad uso abitativo, (esigenza che può sorgere anche nell'esercizio delle attività imprenditoriali, arti o professioni, che sempre più spesso avvengono lontano dal luogo di residenza/sede o sono dislocate in plurimi contesti territoriali) e quella di sostenere la conservazione del patrimonio immobiliare, che richiede periodiche spese di manutenzione straordinaria.

La circostanza che il regime tributario in esame avvantaggia anche il conduttore (in considerazione dell'esclusione dell'imposta di registro e dell'aggiornamento del canone) non potrebbe certo giustificare un'interpretazione dell'art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 23 del 2011, da cui derivi una riduzione dell'ambito applicativo della cedolare secca in danno del locatore, a cui è riservata la relativa scelta e che è il beneficiario principale di tale regime. Né potrebbero desumersi contrari argomenti interpretativi dall'art. 3, comma 6-bis, d.lgs. n. 23 del 2011, ai sensi del quale l'opzione di cui al comma 1 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 cod. civ. purché sublocate a studenti universitari e date a disposizione dei comuni, con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione; tale disposizione disciplina la possibilità per il locatore di optare per la cedolare secca in ragione, non del contratto di locazione concluso con conduttori cooperative edilizie per la locazione/enti senza scopo di lucro, ma piuttosto di quello di sub-locazione con studenti universitari.

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Tale orientamento trova base giustificativa anche nella giurisprudenza costante di legittimità secondo la quale in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile, con la conseguenza che non vi sarebbe spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni delle stesse espressamente considerati.

6. Va quindi analizzata la prospettiva critica presente nell'ordinanza interlocutoria di rimessione.

Nell'ordinanza interlocutoria n. 30016/2025, in motivazione, ricostruito il quadro normativo e la *ratio* del regime agevolativo («*l'esigenza di contrastare l'evasione fiscale, applicando un regime di tassazione favorevole e di facilitare la movimentazione del mercato locatizio abitativo e con esso sostenere la conservazione del patrimonio immobiliare*»), si è rilevato, in fatto, che, nelle difese svolte nei giudizi nn. 29243/2021 e 2657/2024, la contribuente ha riportato i contenuti qui rilevanti del contratto con la [redacted] in cui viene precisato che:

- «*L'unità immobiliare come sopra descritta sarà destinata ad abitazione e/o alloggio, anche temporaneo, di qualsivoglia persona comunque collegata alla Parte conduttrice stessa da rapporto di lavoro, ovvero in ragione dell'esercizio, in suo favore, di funzioni. Pertanto le persone collegate alla Parte conduttrice potranno usufruire dell'immobile in forza di contratti di comodato ovvero di sublocazione sia totale che parziale, previa comunicazione alla Parte Locatrice delle loro generalità e la dimostrazione del rapporto esistente tra gli stessi. Le utenze potranno essere intestate, anche, al dipendente e/o collaboratore della Parte Conduttrice, restando solidalmente responsabili tra loro per quanto attiene ai consumi e la loro liquidazione, come pure il dipendente e/o collaboratore potrà trasferire la propria residenza nell'immobile concessogli in uso. È vietata la destinazione, anche parziale, ad uso diverso da quello pattuito. La violazione del presente divieto comporterà la risoluzione ipso iure del contratto*».

Nel giudizio n. R.G. 6417/2024 è stato prodotto in atti (come negli altri) il contratto ivi in discussione, che ha il medesimo contenuto sopra riportato.

Nel contratto in oggetto vi è, alla luce dell'intento programmatico, ivi espressamente dichiarato, di destinare i beni ad abitazione e/o alloggio, anche

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

temporaneo, di persone collegate alla conduttrice da rapporto di lavoro, oppure in ragione dell'esercizio, in suo favore, di funzioni, una strutturale dissociazione tra il soggetto che ha rivestito la qualità di parte conduttrice e quelli che avrebbero poi utilizzato il bene, a titolo derivativo e cioè in forza di contratti di comodato o di sublocazione, sia totale che parziale.

In motivazione, si è riportato l'orientamento espresso dalla stessa Sezione Tributaria sulla questione in esame con la sentenza n. 12395/2024 («*seguita, senza ulteriori argomenti, dalle ordinanze gemelle Cass. n. 12076/2025 e 12079/2025*», rectius dalle "*sentenze*" gemelle), che ha reso il seguente principio di diritto: «*in tema di redditi da locazione, 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 di cui all'art. 3, sesto comma, d.lgs. n. 23 del 2011 si riferisce esclusivamente alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate dal locatore nell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni*».

Ma si è ritenuto di dubitare di tale orientamento, in quanto:

a) «*nelle citate operazioni negoziali è stata concepita una strutturale dissociazione tra il soggetto che ha rivestito la qualità di parte conduttrice e quelli che avrebbero poi utilizzato il bene, a titolo derivativo e cioè in forza di contratti di comodato o di sublocazione, sia totale che parziale*», un disallineamento programmato tra la posizione del conduttore e quella dell'utilizzatore;

b) nel contratto "*ad uso foresteria*" non si può «*configurare la stessa sussistenza di una fattispecie locativa ad uso abitativo, in cui è invece connaturale l'utilizzazione diretta del bene da parte del conduttore, ipotesi questa che qui resta - per quanto sopra esposto - ab origine e per patto negoziale, esclusa*» e la causa concreta del negozio atipico di "*foresteria*" è rappresentata dallo scopo di assicurare al conduttore un temporaneo e rotativo alloggio da parte di terzi e di soddisfare le suindicate esigenze "*produttive*" o di organizzative legate all'esercizio della propria attività professionale, una causa concreta aziendale quindi;

c) privo di rilevanza appare il riferimento alla categoria catastale dei beni, siccome idonea ad identificare, sul piano oggettivo, solo la caratteristica

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

strutturale dell'unità immobiliare in relazione alla sua potenziale destinazione, laddove, ai fini che occupano, conta definire l'uso rilevante degli immobili, che nella specie è fornito dai predetti contenuti contrattuali;

d) del pari non è influente «*discettare sulla natura temporanea o transitoria della detenzione dei beni da parte dei terzi o anche della loro natura strumentale*», giacché ciò che assume rilievo è l'illustrato meccanismo causale dell'operazione.

Con riguardo poi ad altre disposizioni, utili al fine di sostenere la tesi secondo la quale «*l'indubbia rimessione della scelta del regime fiscale in oggetto alla determinazione del locatore non sia affatto incompatibile con l'ordine di idee secondo il quale il rapporto di locazione debba comunque intervenire tra soggetti che non esercitino (entrambi) attività d'impresa, o di arti e professioni*», si sono richiamati:

- l'art. 2, comma 228, della legge 191/2009 (Legge di stabilità 2010), che, al fine di agevolare il reperimento di alloggi nelle aree colpite dagli eventi sismici del 6 aprile 2009, relativamente agli immobili ad uso abitativo ubicati nella provincia dell'Aquila, aveva previsto che il canone di locazione relativo ai contratti stipulati ai sensi dell'articolo 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e successive modificazioni, "*tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di un'impresa, arte o professione*", potesse essere assoggettato, sulla base della decisione del locatore, a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del 20 per cento;

- l'art. 4 d.l. n. 50/2017 che ha previsto l'agevolazione in commento per le locazioni brevi stipulate «*[…] da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare*»;

- il comma 6-bis dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011, con l'applicazione del regime speciale della cedolare secca nell'ipotesi in cui la conduttrice sia una società cooperativa (con ciò riferendosi, per la tassazione, al contratto madre di locazione e non a quello di sublocazione) ed a condizione che il bene venga sublocato a studenti universitari, avendo, con detta disposizione, il legislatore «*dato per scontato che prima di essa il contratto di locazione con conduttore-persona giuridica non potesse godere del regime speciale*».

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Quindi, al contrario di quanto ritenuto nei precedenti indicati della Sezione Tributaria, si afferma nell'ordinanza interlocutoria, si potrebbe sostenere che la disposizione normativa del comma 6 dell'art.3 del d.lgs. 23/2011, nella sua testuale, ampia e perentoria, formulazione postula, in realtà, una regola di carattere assolutamente generale per la quale non è, comunque, ammissibile il beneficio della tassazione agevolata mediante il regime della cosiddetta "*cedolare secca*" nei casi in cui il rapporto sia stato stipulato *«[…] nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni»*, il che certamente ricorre nell'ipotesi in rassegna, considerando la posizione della "[redacted] che esercita l'attività professionale di università degli studi, e la menzionata natura di contratto cd. aziendale posto in essere.

L'ordinanza interlocutoria, nel ritenere più condivisibile la tesi della non applicabilità della cedolare secca al contratto c.d. di foresteria, pone quindi l'attenzione non tanto sulla natura del conduttore (imprenditore), profilo questo decisivo secondo la prospettazione difensiva dell'Amministrazione, quanto piuttosto sulla natura della locazione ad uso foresteria, in quanto il contratto ad uso foresteria non sarebbe una locazione abitativa non essendo diretta a soddisfare un'esigenza abitativa del conduttore, bensì la diversa esigenza, che ne costituisce la causa, di destinare l'immobile locato a temporaneo alloggio di propri dipendenti o ospiti.

7. Risulta, in ultimo, necessario un breve richiamo ai generali criteri interpretativi della norma tributaria.

L'art.12 delle disposizioni preliminari al codice civile stabilisce che *«Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro significato che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore»*, individuando nell'attività di interpretazione delle norme un criterio letterale e un criterio teleologico e sistematico; il secondo comma disciplina il procedimento analogico e ne subordina l'applicazione ai soli casi in cui una controversia non possa essere decisa con una precisa disposizione, consentendo in tal caso l'applicabilità di disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe, in presenza di un'identità di *ratio*, precisando che *«se il caso rimane ancora dubbio si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato»* .

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Le Sezioni Unite hanno ribadito (Cass. Sez.U. n. 23051/2022), che l'interpretazione delle norme tributarie non si sottrae al primato del criterio letterale, che, per il suo carattere di oggettività e per il suo naturale obiettivo di ricerca del senso normativo maggiormente riconoscibile e palese, rappresenta il criterio cardine nella interpretazione della legge e concorre alla definizione in termini di certezza, determinatezza e tassatività della fattispecie impositiva, che l'art. 2 della l. n. 212 del 2000 vuole sorretta da disposizioni chiare e trasparenti.

Il criterio teleologico sussidiario può tuttavia risultare (eccezionalmente) prevalente sul primo quando l'interpretazione letterale conduca ad effetti incompatibili con il sistema e di questo chiaramente distorsivi.

Si è così stabilito (in Cass. Sez.U. n. 8091/2020, Cass.Sez.U. n. 2505/2020) che: «*ove l'interpretazione letterale sia sufficiente ad individuare, in modo chiaro ed univoco, il significato e la portata precettiva di una norma di legge o regolamentare, l'interprete non deve ricorrere al criterio ermeneutico sussidiario della mens legis, il quale solo nel caso in cui, nonostante l'impiego del criterio letterale e del criterio teleologico singolarmente considerati, la lettera della norma rimanga ambigua, acquista un ruolo paritetico e comprimario rispetto al criterio letterale, mentre può assumere rilievo prevalente nell'ipotesi, eccezionale, in cui l'effetto giuridico risultante dalla formulazione della disposizione sia incompatibile con il sistema normativo, non essendo, invece, consentito all'interprete correggere la norma nel significato tecnico proprio delle espressioni che la compongono nell'ipotesi in cui ritenga che tale effetto sia solo inadatto rispetto alla finalità pratica della norma stessa*».

Ai sensi dell'art.14 delle disposizioni preliminari al codice civile, secondo il quale «*Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati*», non può darsi interpretazione analogica delle disposizioni fiscali di esenzione o agevolazione, in quanto norme eccezionali.

Si definiscono tali quelle norme in assenza delle quali la fattispecie che ne forma oggetto rientrerebbe a pieno titolo nel presupposto del tributo. Ma vi rientrano anche le norme che stabiliscono riduzioni dell'imponibile o dell'aliquota o detrazioni (Cass. n. 20117/2014, in tema di aliquota ridotta prevista dall'art. 1, quarto comma, della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 per il

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

trasferimento di immobili d'interesse storico, artistico e archeologico, immobili sottoposti, cioè, al vincolo diretto di cui all'art. 3 della legge n. 1089 del 1939, ove si è ribadito che «*le norme di agevolazione fiscale, derogando al principio di assoggettamento tributario di ogni manifestazione di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., sono norme di stretta interpretazione, non estensibili ai casi non espressamente previsti*»; Cass. 7311/2014, che, in tema di interpretazione del secondo comma lett. a) dell'art.10 d.lgs. n. 460/1997, che pone come requisito di iscrizione all'anagrafe delle O.n.l.u.s. il perseguimento di finalità di solidarietà sociale nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi relative alle attività statutarie, nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili, laddove non siano «*rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari*», la nozione di svantaggio, vertendosi in materia di agevolazioni fiscali e dal tenore della norma e della ratio solidaristica ad essa sottesa, va interpretata restrittivamente, conf. Cass. n. 12804/2020; Cass. n. 27829/2017, ove si è affermato che «*in materia tributaria, l'art. 57, comma 8, del d.P.R. n. 131 del 1986 esonera dall'imposta di registro unicamente lo Stato-persona ed una estensione interpretativa del beneficio a soggetti solo indirettamente riconducibili all'amministrazione statale (nella specie, [redacted] s.p.a., partecipata da [redacted] s.p.a., a sua volta partecipata dallo Stato) è preclusa dalla natura eccezionale delle norme di esenzione fiscale. L'opzione legislativa di limitare il beneficio fiscale in esame ha carattere eminentemente discrezionale, giustificandosi in funzione del contemperamento tra la promozione delle acquisizioni pubbliche e la salvaguardia del flusso tributario, conseguendone la manifesta infondatezza della relativa eccezione di incostituzionalità con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.*»; Cass. n. 34854/2021).

Le Sezioni Unite (Cass. Sez.U. n.11373/2015) - nel ritenere, in tema di agevolazioni tributarie, che non fosse manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 41, primo comma, Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che introduceva «*un regime*

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

(agevolato) d'imposizione alternativo rispetto a quello ordinario», nella parte in cui escludeva dall'esenzione d'imposta, prevista per i finanziamenti a medio e lungo termine effettuati da aziende e istituti di credito, le medesime operazioni poste in essere da intermediari finanziari, discendendo da tale diverso trattamento un effetto distorsivo sul regime di concorrenza nel mercato di settore, per il vantaggio derivante alle banche dal minor costo del prodotto offerto, riferibile non a specifici meriti imprenditoriali, ma ad una scelta fiscale del legislatore - hanno ribadito: «*il principio generale del diritto tributario, secondo cui le norme che riconoscono agevolazioni e benefici fiscali in deroga al regime ordinario, essendo eccezionali e come tali di stretta interpretazione, sono insuscettibili d'interpretazione che trascenda il significato letterale del dato normativo. Pertanto, in particolare, non diversamente dalle norme impositive, in relazione alle quali è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente indicati dal dato normativo, anche le norme agevolative, per ineludibile simmetria, declinano un catalogo completo, insuscettibile di integrazione che trascenda i confini semantici del dato suddetto* e «*non vi è possibilità di ricomprendere nell'ambito applicativo di una norma di agevolazione fiscale figura soggettiva diversa da quella specificamente contemplata dal testuale dato normativo (cfr. Cass. 14157/03, 15316/02)*».

E la Corte Costituzionale ha costantemente affermato che le norme fiscali agevolative, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (sentenza n. 292 del 1987; ordinanza n. 174 del 2001), con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la *ratio* dei benefici medesimi (sentenza n. 177 del 2017; sentenza n. 242/2017, con la quale si è dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, Disciplina delle agevolazioni tributarie, – nella versione in vigore anteriormente alle modifiche apportate dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244, recante «*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)*» – nella parte in cui esclude l'applicabilità dell'agevolazione fiscale ivi prevista alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari, attesa «*l'irrilevanza della*

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

diversa natura dei soggetti che pongono in essere tali attività poiché, siano essi le banche o gli intermediari finanziari – a ciò abilitati dall'art. 106, comma 1, del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, recante «Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia» (TUB) –, non v'è ragione per cui gli investimenti produttivi siano discriminati in relazione al soggetto finanziante»).

In ogni caso, se l'interprete non può "i*ntegrare*" le norme di agevolazione per quanto ivi non previsto, anche l'Amministrazione finanziaria non può introdurre, in via di interpretazione, limitazioni – soggettive e/o oggettive – non espressamente previste dalle stesse disposizioni agevolative, dovendo prevalere un'esegesi rigorosamente letterale di queste ultime. Si deve dunque escludere la cd. «*riduzione teleologica*» delle norme di agevolazione, che altro non è, ha osservato autorevole dottrina, se non una forma di analogia "*inversa*".

E in Cass. Sez.5 n. 17258/2024 (così massimata: «*In tema di redditi diversi, la cessione, entro il quinquennio dall'acquisto, di un immobile classificato ad uso ufficio, ma oggettivamente classificabile anche ad altri usi abitativi, non comporta l'assoggettamento a tassazione dell'eventuale plusvalenza conseguita, ove il bene sia stato effettivamente adibito, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione, ad abitazione principale del cedente (sul quale grava il relativo onere probatorio) o di un suo familiare, anche se tale destinazione sia avvenuta in contrasto con la classificazione catastale, potendosi in tal caso escludere l'intento speculativo dell'operazione*»), nel ritenere infondata la tesi dell'Agenzia delle entrate, che, in tema di interpretazione della normativa di cui all'art.67, comma 1, lett.b) TUIR e di tassazione delle plusvalenze derivanti da operazioni immobiliari potenzialmente speculative, ricollegava il concetto di abitazione principale esclusivamente alla classificazione catastale non anche all'utilizzazione abitativa di fatto dell'immobile diversa da detta classificazione, si è richiamata Cass. n. 18846/2003, che, sempre in tema di tassabilità come redditi diversi, a norma dell'art. 81, comma primo, lettera b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ora art.67, comma 1, lett.b TUIR), delle plusvalenze da vendite di immobili e di esclusione dalla tassabilità come "*redditi diversi*" delle cessioni a titolo oneroso di immobili adibiti ad abitazione principale del cedente, aveva sottolineato che «*vertendosi in tema di agevolazioni tributarie, si impone l'esegesi rigorosamente letterale*».

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Al contrario, deve ritenersi consentita un'interpretazione estensiva della disposizione di favore che – perimetrata all'interno del dato normativo, avuto riguardo ai suoi segni letterali ed allo scopo perseguito dal legislatore – sia volta alla massima espansione del contenuto normativo (così) ricostruito, essendosi rilevato che «*anche in presenza di disposizioni eccezionali o di carattere tassativo l'interprete è tenuto a ricercare, pur senza superarlo arbitrariamente, l'esatto valore semantico della formula legislativa al fine di stabilire se la regula juris debba essere "estesa" (o, più esattamente, dichiarata applicabile), secondo l'intenzione del legislatore, a casi che pur non risultando espressamente considerati nel testo della norma, debbono ritenersi in esso implicitamente compresi e disciplinati*» (Cass. Sez. Un., 17 maggio 2010, n. 11930; Cass. Sez. Un., 20 ottobre 2010, n. 21493; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2011, n. 30722; Cass., Sez. 5, 26 giugno 2020, n. 12777; Cass. Sez.5, n. 10392/2025, che ha ritenuto non invocabile un'assimilazione *quoad effectum* tra i "*fabbricati costruiti*" ed i "*fabbricati ristrutturati*" in tema di IMU e di esenzione prevista dall'art. 13, comma 9-bis, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nel testo novellato dall'art. 2, comma 2, lett. a, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124).

In definitiva, le norme fiscali di agevolazione sono «*di stretta interpretazione*» e non è possibile ricomprendere sia in senso positivo sia in senso negativo nell'ambito applicativo di una tale norma un elemento soggettivo o oggettivo diverso da quello specificatamente contemplato dal dato normativo testuale, «*a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che si contrappongono nel rapporto tributario (la garanzia dei contribuenti e le esigenze di bilancio dell'ente impositore), che si esprime a livello costituzionale nell'art. 53 Cost., nella riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. e nella previsione dell'art. 81 Cost. (vieppiù dopo la l. cost. n.1 del 2012), l'ambito dell'imposizione è tracciato dal legislatore (in positivo come in negativo) attraverso la precisa indicazione di oggetti e soggetti tassabili, con la conseguenza che in relazione alle norme impositive è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente emergenti dal dato normativo espresso, onde anche le norme agevolative, per esigenza speculare, non possono essere suscettibili di*

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del suddetto dato normativo espresso. Tale principio non può non riverberarsi su tutte le norme lato sensu tributarie, anche quelle strumentali, ivi comprese quelle che regolano limiti, termini e poteri delle parti del rapporto tributario e, a fortiori, quelle prevedenti deroghe ad essi» (Cass. Sez.U. n. 18574/2016).

Quindi, in relazione alla normativa derogatoria «*non può ritenersi ammessa un' operazione ermeneutica … che, sia pure attraverso una interpretazione logico-sistematica, si spinga oltre la lettera della legge, nella specie ritenendo spettante all'Amministrazione un più ampio termine per l'accertamento in relazione ad un tributo (IVA) per il quale tale più ampio termine non è stato espressamente previsto, dovendo evidenziarsi che in relazione a norme eccezionali o comunque di "stretta interpretazione", anche l'esegesi logico-evolutiva (ed eventualmente quella costituzionalmente orientata) sono precluse se, operando non difformemente dalla interpretazione analogica, conducano ad una estensione della sfera di operatività della norma interpretata ad ipotesi non sussumibili nel relativo specifico significato testuale*» (Cass. Sez.U. n. 11373 d 2015; Cass. Sez.U. n. 18574/2016).

8. Tanto precisato, la questione della corretta perimetrazione dell'ambito soggettivo di applicazione del comma 6 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 23/2011, nella parte in cui esclude il regime della cedolare secca per le «*locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni*», deve risolversi, ad avviso di queste Sezioni Unite, nel senso che essa si riferisce letteralmente, come dimostrato dal richiamo «*ai commi 1, 2, 4 e 5*» dello stesso art.3, che riguardano solo il locatore, alla sola posizione di quest'ultimo.

L'intera disposizione in esame, invero, è costruita integralmente attorno alla figura del locatore: - il comma 1 individua nel "*proprietario o titolare di diritto reale di godimento*" il soggetto cui compete la facoltà di optare per il regime agevolato; - il comma 2 designa il locatore quale "*unico soggetto legittimato a decidere l'assoggettamento del canone*" alla cedolare secca; - i commi successivi disciplinano esclusivamente gli adempimenti fiscali e sostanziali gravanti sul proprietario, i termini per l'esercizio dell'opzione e le relative conseguenze sanzionatorie.

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

Il regime fiscale applicato descrive una tassazione sganciata dalla capacità reddituale ordinaria del reddito fondiario e quindi il riferimento è sempre e solo alla figura del locatore, individuato dal legislatore come colui che compie la scelta verso il diverso regime.

La disposizione è chiara nell'escludere l'applicabilità del regime solo quando il locatore, che concede in locazione l'immobile ad uso abitativo, lo detenga in regime d'impresa (la norma parla di locazioni "*effettuate nell'esercizio*").

Nella stessa Relazione illustrativa, si legge che l'art.3 introduce «*a partire dal 2011, un regime alternativo a quello ordinario applicabile per la tassazione del reddito fondiario per le persone fisiche proprietarie di immobili ovvero titolari di diritti reali di godimento su unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo*».

Se si tratta di immobile ad uso abitativo acquistato nell'ambito dell'attività d'impresa e/o di lavoratore autonomo (con connessa deducibilità del costo e/o detrazione dell'IVA), detto immobile (inserito nella contabilità dell'imprenditore e/o del lavoratore autonomo), ancorché destinato ad uso abitativo, non potrà beneficiare del regime agevolato.

E la *ratio* del comma 6, che introduce una causa di esclusione dell'applicabilità, con riguardo alla posizione del locatore, è chiara, in quanto, trattandosi di un regime agevolato per il solo locatore persona fisica (non imprenditore e/o lavoratore autonomo), l'eventuale iscrizione in contabilità (in caso di regime d'impresa e/o lavoro autonomo) porterebbe un doppio vantaggio in capo al locatore: la fruizione di un'aliquota agevolata e la deduzione (attraverso l'ammortamento periodico) del costo dell'immobile.

Il legislatore ha inteso riferirsi al soggetto che effettua l'attività di locazione, che è anche il soggetto attivo dell'esercizio dell'opzione per il regime sostitutivo, ossia il locatore, proprietario dell' immobile o titolare di altro diritto reale sul medesimo, e non anche al conduttore, mero soggetto passivo del rapporto.

Come la facoltà di opzione per la cedolare secca è attribuita esclusivamente al locatore, la causa di esclusione non può che riferirsi al medesimo soggetto.

Nella sentenza n. 12395 /2025 e nelle successive sentenze gemelle dello stesso anno si è anche data una coerenza sistematica alla disposizione: la finalità della norma non è solo antielusiva, ma anche volta a incentivare il mercato delle locazioni abitative e anche la conservazione del patrimonio immobiliare.

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

La più generale tutela del bene-casa e dell'accesso ad esso da parte delle famiglie meno abbienti nonché il sostegno delle politiche abitative (richiamati dall'Avvocatura Generale dello Stato nell'udienza pubblica di discussione) hanno trovato spazio, semmai, in altri interventi normativi, quali il d.l. n. 102/2013, convertito in l.114/2013, che ha, tra le varie misure, introdotto un ulteriore abbattimento al 15% dell'aliquota fissa per cedolare secca per i contratti a canone concordato, allo scopo di incentivarne la stipula, e il d.l. n. 47/2014, convertito con modificazioni dalla L. 23 maggio 2014, n. 80, che, all'art.9, ha ulteriormente ridotto al 10% l'aliquota della cedolare secca per contratti a canone concordato. Per tali contratti, a canone concordato, come per tutti gli interventi normativi, anche a livello regionale, volti a incidere sul canone di locazione cosiddetto "*sopportabile*", relativo ad immobili afferenti all'edilizia residenziale pubblica, la funzione che ispira le norme è effettivamente quella di consentire, attraverso canoni di locazione particolarmente vantaggiosi, il godimento effettivo di un diritto inviolabile a beneficio di nuclei familiari che versano in condizioni di notevole fragilità economica (Corte Costituzionale n. 112/2021).

Ma la *ratio* dell'introduzione della cedolare secca con il d.lgs. 23/2011 è quella sopra descritta, in un certo qualmodo più ampia, di contrastare l'evasione fiscale attraverso un regme di tassazione favorevole e semplificato e di agevolare la movimentazione del mercato locatizio immobiliare e di sostenere la conservazione del patrimonio immobiliare.

Il richiamo, presente nell'ordinanza interlocutoria, alla normativa pregressa del 2009, contenuta nell'art. 2, comma 228, della L. n. 191/2009 applicata per il sisma dell'Aquila, che richiedeva espressamente che la locazione intercorresse "*tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di un'impresa, arte o professione*", non giova.

Anzitutto, il fatto che tale precisazione sia stata omessa nel testo definitivo dell'art. 3 del D.Lgs. n. 23/2011 non può che essere interpretato come una scelta consapevole di restringere il requisito soggettivo alla sola figura del locatore.

In ogni caso, sul piano sistematico, la norma del 2009 operava in un contesto del tutto eccezionale (calamità naturale, platea limitata di beneficiari) ed aveva la finalità di creare un regime agevolato in una situazione di estrema necessità,

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

proprio con l'intento di dare agli sfollati la possibilità di trovare una sistemazione anche utilizzando quegli immobili che i proprietari in condizione di regime ordinario di tassazione non erano soliti dare in locazione.

Neppure è risolutivo il riferimento al comma 6-bis introdotto successivamente nel 2014, che ha esteso la cedolare secca alle locazioni in favore di cooperative edilizie ed enti *non profit*, a specifiche condizioni (sublocazione a studenti universitari), in quanto tale norma successiva non può essere intesa come una deroga eccezionale alla regola generale che già escludeva il regime impositivo agevolato nei contratti con conduttore-persona giuridica.

Come efficacemente argomentato dalla Procura Generale: «*L'impiego della congiunzione "anche" postula, infatti, sul piano logico-sistematico, un'estensione o una specificazione particolare di una disciplina preesistente, che viene così integrata o precisata. La disposizione, pertanto, lungi dal configurare un'eccezione ad un preteso divieto generale di applicazione del regime in presenza di un conduttore non persona fisica, introduce una fattispecie ulteriore, caratterizzata dal collegamento funzionale tra il contratto stipulato tra proprietario ed ente e il successivo rapporto instaurato tra ente e conduttore finale*».

La Relazione illustrativa dell'art.9, comma 2, del d.l. n. 47/2014 spiega chiaramente che «*il comma 2 modifica, in senso additivo, l'art.3…mediante l'inserimento di un nuovo comma a tenore del quale l'opzione per il regime della cedolare secca può essere esercitata anche nell'ipotesi in cui il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento conceda in locazione unità abitative a cooperative edilizie ovvero a enti senza scopo di lucro …purché sublocate a studenti universitari con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione*».

Ne deriva che il caso disciplinato dal comma 6-bis rappresenta, come evidenzia anche la contribuente, un'estensione necessaria che allarga la disciplina della cedolare secca, oltre ai casi di immobili ad uso abitativo locati a imprenditori e/o persone giuridiche (quindi in regime d'impresa) che concedono detti immobili ai propri dipendenti (quindi tutti i casi di concessione di fabbricato per uso temporaneo, foresteria), «*anche*» alla fattispecie del c.d. studentato che diversamente non avrebbe potuto beneficiare della cedolare secca.

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

E la differenza tra la locazione a persona giuridica di immobile ad uso abitativo, che poi lo destina a proprio dipendente, e quella disciplinata dal comma 6-bis risiede nel fatto che, solo in quest'ultima ipotesi, è necessario ricorrere ad un contratto di sublocazione perché, diversamente, non si verificherebbe l'uso abitativo (rivolto ad un soggetto, lo studente universitario, estraneo al conduttore, cooperativa edilizia o ente *non profit*). Invece, nel primo caso, la persona giuridica-datrice di lavoro può assegnare l'immobile locato ad uso abitativo al proprio dipendente con diverse modalità (anche un uso temporaneo/foresteria ma non solo).

Neppure gli interventi legislativi successivi (per le locazioni brevi ex art. 4 D.L. n. 50/2017, ove peraltro il legislatore ha specificato espressamente che condizione perché possa configurarsi la locazione breve è che il contratto di locazione venga stipulato "*da persone fisiche che agiscano al di fuori dell'attività di impresa*", con riferimento non soltanto al locatore ma anche al conduttore; per locazioni C/1 ex art. 1, comma 59, L. n. 145/2018) offrono un argomento a sostegno della tesi secondo cui il regime della cedolare secca sia circoscritto a ipotesi tipizzate, con conseguente inapplicabilità in via estensiva.

Invero, l'applicazione della cedolare secca nell'ipotesi di conduttore-imprenditore non è frutto di un'interpretazione estensiva o analogica ma della diretta applicazione del comma 1, che non contiene alcuna limitazione soggettiva riferita al conduttore, in quanto la cedolare secca rappresenta un regime agevolato per il solo locatore, il quale autonomamente può decidere se avvalersene o meno senza che le caratteristiche soggettive del conduttore assumano alcuna rilevanza.

E ciò dimostra, anzi, come ogni modifica dell'ambito applicativo del regime ha richiesto un intervento normativo specifico di disciplina di un segmento ulteriore del mercato delle locazioni.

Si deve rilevare, poi, che l'interpretazione restrittiva dell'ambito di applicazione della cedolare secca contrasta con il principio di stretta interpretazione delle norme fiscali di agevolazione, quali quelle in oggetto.

Si tratterebbe, infatti, di un'interpretazione contraria al dato letterale e sistemico, che, aggiungendo alcuni requisiti ostativi non previsti dalla legge (dissociazione tra conduttore e utilizzatore materiale, natura/causa aziendale del

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

contratto e/o natura non imprenditoriale del conduttore), opererebbe un'inammissibile integrazione creativa della norma in malam partem.

Come già chiarito dalle richiamate Sezioni Unite non è possibile ricomprendere, sia in senso positivo sia in senso negativo, nell'ambito applicativo di una norma fiscale agevolativa un elemento soggettivo o oggettivo diverso da quello specificatamente contemplato dal dato normativo testuale, «*a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che si contrappongono nel rapporto tributario (la garanzia dei contribuenti e le esigenze di bilancio dell'ente impositore), che si esprime a livello costituzionale nell'art. 53 Cost., nella riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. e nella previsione dell'art. 81 Cost. (vieppiù dopo la l. cost. n.1 del 2012), l'ambito dell'imposizione è tracciato dal legislatore (in positivo come in negativo) attraverso la precisa indicazione di oggetti e soggetti tassabili, con la conseguenza che in relazione alle norme impositive è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente emergenti dal dato normativo espresso, onde anche le norme agevolative, per esigenza speculare, non possono essere suscettibili di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del suddetto dato normativo espresso*».

Il principio di stretta interpretazione vieta, da un lato, l'estensione analogica o teleologica del beneficio a fattispecie non previste dalla norma (interpretazione estensiva vietata) e, dall'altro, la restrizione arbitraria del beneficio mediante l'introduzione, per via interpretativa, di requisiti ostativi non contemplati dal testo normativo (interpretazione restrittiva vietata).

Orbene, questi sono gli elementi individuati dall'art.3 d.lgs. 23/2011 quali presupposti per l'opzione per la cedolare secca:

- il locatore deve essere una persona fisica;
- l'immobile deve essere una unità immobiliare abitativa (categoria catastale A, esclusa A/10 - uffici o studi privati);
- la locazione deve avere destinazione ad uso abitativo;
- la locazione non deve essere effettuata nell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni da parte del locatore.

Se la *ratio* della legge del 2011 (richiamata anche nell'ordinanza interlocutoria del 2025) è quella descritta nella sentenza n. 12395/2024 (il contrasto all'evasione fiscale applicando un regime di tassazione favorevole, la facilitazione

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

della movimentazione del mercato locatizio abitativo e il sostegno della conservazione del patrimonio immobiliare) ed è da rinvenire nell'intento di favorire, in generale, il reperimento di locazioni di alloggi da destinare ad uso abitativo, il tema se la c.d. "*foresteria*" rientri o meno nel quadro delle locazioni abitative o transitorie prese in considerazione dalla l.431/1998 non rileva.

Le norme in tema di cedolare secca indubbiamente limitano il loro ambito di applicazione al solo caso delle "*unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo*".

Ciò che rileva è la "*destinazione abitativa del bene locato*" e questa ricorre anche nel contratto di locazione ad uso "*foresteria*", non essendo rilevante che in detto contratto l'utilizzo dell'immobile riguardi persone fisiche scelte dal contraente conduttore .

Ma perché possa riconoscersi la natura abitativa della locazione non necessariamente l'immobile deve essere utilizzato direttamente quale abitazione del conduttore.

Peraltro, è indubbio che, nella disciplina generale delle locazioni abitative, si sia passati da un sistema totalmente rigido (equo canone per le abitazioni primarie; derogabilità alla sola durata se l'uso era per esigenze di studio e lavoro; nullità ex art.79 di tutte le pattuizioni vantaggiose per il locatore che non fossero previste dalla legge) ad uno che lo è - oggettivamente - assai meno, sia sul fronte corrispettivo sia perché diversi contratti sono ricondotti al codice civile (anche in casi di locazioni primarie), sia (soprattutto) per l'abrogazione di una regola di chiusura onnicomprensiva

Ma principalmente, al di là delle divisioni dottrinarie sull'inquadramento o meno delle locazioni ad uso foresteria nelle locazioni transitorie disciplinate dalla l. 431/1998 (art.5) ovvero, non potendo esse ricomprendersi negli schemi contrattuali ricavabili dal contesto normativo complessivo, risultante dalla legge e dal decreto ministeriale di recepimento della convenzione nazionale, sul loro assoggettamento quale espressione dell'autonomia privata e stante la meritevolezza dell'interesse perseguito dalle parti, alla sola disciplina generale del contratto, il tema sottoposto all'esame di queste Sezioni Unite è il seguente:

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

«se l'imposta sostitutiva agevolata di cui all'art.3 d.lgs. 23/2011 possa o meno applicarsi a un tipo di locazione di immobile per destinazione abitativa quale quella ad uso foresteria».

In ambiente fiscale tale tipologia di contratto di locazione è peraltro espressamente disciplinata: l'art. 95, comma 2 del vigente (sotto il prilo dell'operatività, stante la disciplina transitoria del nuovo Testo Unico di cui al d.lgs. 117/2026) TUIR stabilisce che i canoni di locazione e le spese relative al funzionamento di strutture recettive non sono deducibili, salvo nel caso in cui si tratti di alloggi destinati a dipendenti in trasferta temporanea, che sono deducibili per importo non superiore a quello che costituisce reddito imponibile per i dipendenti stessi a norma dell'art.51, comma 4, lett.c).

Orbene se la finalità dell'art.3 d.lgs. 23/2011 è quella di incentivare e favorire tutte le locazioni con finalità abitativa non risulta determinante e decisivo il carattere primario o secondario dell'utilizzo relativo.

Negare la cedolare secca sulla base di elementi estranei al testo – come la qualità del conduttore, la dissociazione soggettiva o la causa aziendale del contratto – costituisce un'integrazione giudiziale della fattispecie ostativa, non consentita né dagli artt. 12 e 14 delle Disposizioni preliminari al codice civile né dall'art. 23 Cost., che impongono che ogni limitazione del regime tributario (sia essa impositiva o limitativa di benefici) sia esplicitamente prevista dalla legge.

9. Di conseguenza, vanno accolti, nei giudizi riuniti nn. R.G. 29243/2021 e 6417/2024, i ricorsi della [redacted] limitatamente ai motivi denuncianti vizi ex art.360, comma 1, n. 3 c.p.c., infondati i motivi ex art.360 comma 1 n. 4 c.p.c., per vizio di motivazione apparente (essendo la motivazione delle sentenze impugnate di merito comunque rispettosa dei requisiti di cui all'art. 132 n. 4 c.p.c. e 36 d.lgs. 546/1992, avuto riguardo ai prinicipi espressi, tra le tante, in Cass.Sez.U. 22232/2016), e va respinto, nel giudizio riunito iscritto al n.R.G. 2657/2024, il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate.

Va affermato il seguente principio di diritto:

«Ai fini dell'applicazione del regime della cedolare secca, assumono rilievo la qualità del locatore, in relazione al quale il comma 6 dell'art.3 d.lgs. 23/2011 stabilisce la locazione non deve essere effettuata "nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni", e la effettiva destinazione ad uso abitativo

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a

dell'immobile locato, mentre non rivestono autonoma valenza ostativa, né la natura soggettiva del conduttore né la circostanza che il godimento del bene sia destinato, in via finale, a soggetti terzi rispetto al conduttore».

Le sentenze impugnate n. 3389/2021 della CTR di Roma, depositata in data 7/7/2021, e n. 6302/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, depositata in data 8/11/2023, vanno cassate con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, mentre le spese di legittimità nel giudizio n. R.G. 2657/2024, definito con rigetto del ricorso dell'AdE, vanno compensate integralmente attesa la complessità della questione giuridica sottesa, frutto di non consolidato orientamento anche in sede di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie, nei giudizi riuniti nn. R.G. 29243/2021 e 6417/2024, i ricorsi della contribuente [redacted] limitatamente ai primi due motivi del giudizio n.R.G. 29243/2021 e al secondo e terzo motivo del giudizio n.R.G. 6417/2024, infondati i restanti motivi, cassa le sentenze impugnate n. 3389/2021 della CTR di Roma, depositata in data 7/7/2021, e n. 6302/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, depositata in data 8/11/2023, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità;

Respinge, nel giudizio riunito iscritto al n.R.G. 2657/2024, il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate, con compensazione integrale delle spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso, in Roma, nella camera di consiglio del 7 luglio 2026.

L'estensore

Giulia Iofrida

Il Primo Presidente

Pasquale D'Ascola

Firmato Da: GIULIA IOFRIDA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 35e4dc5806ba07f2 - Firmato Da: PASQUALE D'ASCOLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 504a11ef64c2bf4a