

IMPOSTE SUL REDDITO

L'ambito soggettivo della cedolare secca

di **Leonardo Pietrobon**

Da un punto di vista soggettivo, sono **legittimati all'applicazione del regime della cedolare secca** esclusivamente le persone fisiche che detengono gli immobili nella c.d. "sfera privata" e locano gli stessi **senza che ciò costituisca l'esercizio di un'impresa o di una libera professione**. In altri termini, quindi, deve trattarsi di soggetti passivi Irpef che, in relazione alla locazione posta in essere, conseguano un **reddito fondiario**.

Sulla base di tali considerazioni, dettate dall'applicazione **dell'articolo 3 D.Lgs. n.23/2011**, la cedolare secca è **preclusa ai locatori di abitazioni che risultino soggetti passivi Ires**, come individuati dall'articolo 73 D.P.R. n. 917/1986, e quindi a:

- **società commerciali** a base capitalistica (spa, srl, sapa, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001, società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003) residenti in Italia ed aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- **enti commerciali**, diversi dalle società, nonché *trust*, residenti in Italia;
- **enti non commerciali**, diversi dalle società, nonché *trust*, residenti in Italia (anche se determinano l'imponibile come i soggetti Irpef);
- **società ed enti di ogni tipo, compresi i *trust*, non residenti in Italia**.

Nel corso di **Telefisco 2016** l'Agenzia ha confermato quanto già indicato con la **C.M. 26/E/2011**, secondo cui per l'applicazione della "cedolare secca" occorre porre rilievo anche **all'attività del conduttore**, restando **esclusi dal regime i contratti conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, ancorché detti immobili vengano utilizzati dal locatario per soddisfare le esigenze abitative** dei propri collaboratori o dipendenti.

A parere dell'Agenzia, quindi, la **finalità della locazione è irrilevante**. **Dal punto di vista soggettivo**, invece, risulta essere condizione **indispensabile la natura sia del locatore e sia del conduttore** che, come indicato nel citato documento di prassi e (ri)confermato nel corso di Telefisco, devono essere **due persone fisiche** che rispettivamente detengono e utilizzano **l'immobile abitativo per finalità abitative**. In altri termini, oltre al locatore, quale persona fisica (non imprenditore, professionista o artista) titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, deve assumere tale "condizione" anche il conduttore.

Peraltro, il **legame tra soggetto Irpef ed immobile rappresenta una condizione vincolante** per il

regime della cedolare secca; infatti, la **detenzione** dell'immobile che legittima il regime impositivo in commento può essere costituita:

- **dalla proprietà;**
- **da altro diritto reale di godimento diverso dalla proprietà**, come il diritto di usufrutto, il diritto d'uso, di abitazione e il diritto di enfiteusi.

Di conseguenza, **l'opzione per la cedolare secca non è esercitabile quando la veste di locatore è assunta da un soggetto diverso dal proprietario dell'immobile** o dal titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso (c.d. *dominus*); in questo caso, infatti, il reddito conseguito dal locatore non costituisce un reddito fondiario, bensì un reddito riconducibile alla categoria residuale dei **redditi diversi**.

Sulla base delle considerazioni di cui sopra, si riporta l'analisi di alcune **situazioni "tipiche"** di locazione nelle quali è esclusa l'applicazione del regime in commento.

Alcuni casi di esclusione dal regime della cedolare secca	
Sublocazione	<p>In caso di sublocazione di immobili abitativi, il reddito del (sub)locatore costituisce base imponibile Irpef ai sensi dell'articolo 67 co. 1 lett. h), ed è determinato come differenza tra (articolo 71 co. 2 D.P.R. n. 917/86):</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'ammontare percepito nel periodo d'imposta (i corrispettivi incassati nel periodo d'imposta dal (sub)locatore, a fronte della sublocazione dell'immobile a terzi), • le spese specificamente inerenti (il canone di locazione corrisposto al proprietario dell'immobile dal contribuente che effettua la sublocazione, aumentato delle spese relative al contratto e di ogni altra spesa inerente). <p>La fattispecie, non configurando il conseguimento di redditi fondiari, bensì di redditi diversi, esula dall'ambito di applicabilità della cedolare secca.</p> <p>L'unica eccezione riguarda le sublocazione a studenti universitari.</p>
Immobili all'estero	La locazione di abitazioni site all'estero non

	<p>configura in capo al locatore il conseguimento di un reddito fondiario, bensì di un reddito rilevante ai sensi dell'articolo 67 co. 1 lettera f) D.P.R. n.917/86, tant'è vero che tali redditi trovano collocazione nel quadro D del modello 730/2015.</p>
Locatore comodatario	<p>Con riferimento all'ipotesi del locatore che assume la qualifica di comodatario, si fa presente che il regime della cedolare secca non può trovare applicazione, in quanto, la locazione è effettuata da un soggetto diverso dal citato "dominus". Infatti, nel caso in cui il locatore sia il comodatario, il reddito fondiario è? (figurativamente) conseguito dal proprietario (es. il comodante) e non dal titolare del mero diritto personale (es. comodatario).</p>