

**IMPOSTE SUL REDDITO**

---

***Ambito oggettivo della cedolare secca***

di Leonardo Pietrobon

Da un punto di vista **oggettivo** il D.Lgs. n. 23/2011 prevede che possono essere **assoggettati a cedolare secca i contratti di locazione relativi ad immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze** locate “*congiuntamente all'abitazione*”. In altri termini, quindi, ai fini dell'imposta sostitutiva si ricorda che devono essere soddisfatte **congiuntamente le seguenti condizioni**:

- l'unità immobiliare deve essere accatastata in una delle **categorie catastali della categoria A**, ad esclusione degli uffici classificati nella categoria A/10;
- la **locazione deve essere ad uso abitativo**.

Pertanto, la cedolare **non può trovare applicazione** in presenza di immobili appartenenti alla categoria **catastale A, ad esempio A/2 – abitazione civile, locati ad uso ufficio**. Specularmente è altresì esclusa la **locazione di un ufficio – A/10 locato ad uso abitativo**.

Con riferimento ai contratti aventi ad oggetto una **pluralità di immobili**, l'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. n. 26/E/11**, ha precisato che, qualora un contratto di locazione abbia ad oggetto sia un **immobile abitativo** che un **immobile strumentale per il quale non è possibile avvalersi della cedolare secca** (ad esempio perchè non si tratta di una pertinenza dell'abitazione), il **locatore può esercitare l'opzione** per l'imposizione sostitutiva **solo sulla quota di canone che si riferisce alla locazione dell'immobile abitativo**.

Da un punto di vista normativo, **non sono previsti limiti rispetto al numero di pertinenze locate** insieme all'abitazione il cui canone può essere cumulato a quello pattuito per la locazione di quest'ultima e costituire base imponibile per l'imposta sostitutiva della cedolare secca. È così possibile, ad esempio, **fruire della cedolare secca anche sul canone pattuito per la contemporanea locazione di un'abitazione e di due autorimesse ad essa pertinenziali**.

La C.M. n. 26/E/11 ammette **l'applicabilità della cedolare alle pertinenze non solo nel caso in cui la locazione avvenga congiuntamente all'immobile abitativo**, ma anche se le pertinenze sono concesse in locazione con un contratto successivo e separato, alla duplice condizione che tale contratto:

- sia stipulato tra gli **stessi soggetti** (stesso locatore e conduttore) che sono stati parte del contratto di locazione dell'abitazione;
- si riferisca al contratto di locazione dell'abitazione (bene principale) ed evidenzi l'esistenza del **vincolo di pertinenzialità** rispetto all'abitazione già locata con esso.

La stessa C.M. n. 26/E/11 **esclude dal regime della cedolare secca** “*i contratti di locazione di immobili accatastati come abitativi, ma locati per uso ufficio o promiscuo*”. L’Agenzia delle Entrate, escludendo anche le abitazioni locate per uso promiscuo, connota ulteriormente – in senso restrittivo – l’uso abitativo dell’immobile, che deve risultare **esclusivo**.

Pertanto, la cedolare secca **non può estendersi alle unità immobiliari abitative locate a professionisti o imprenditori per essere da questi ultimi destinate – promiscuamente – ad abitazione/ufficio**.

Si ricorda che la normativa in tema di opzione per il sistema della cedolare secca **impone l’obbligo**, a pena di inefficacia dell’opzione stessa, **di comunicare preventivamente all’inquilino**:

- la **scelta** da parte del locatore **per la cedolare secca**;
- la contestuale rinuncia, per il periodo di durata dell’opzione, alla facoltà di aggiornare il canone di locazione anche in base **all’indice ISTAT**.

Secondo quanto stabilito dall’art. 3 co. 2 del D.Lgs. n.23/11, l’imposta sostitutiva si commisura al canone di locazione annuo stabilito dalle parti.

Da tale base imponibile **non è ammessa alcuna deduzione, né forfetaria, né analitica**, in ragione delle spese sostenute dal locatore. Allo stesso modo, **non è prevista alcuna riduzione della base imponibile** in funzione della **tipologia contrattuale adottata**. A rilevare è dunque il canone pattuito in contratto, a prescindere dalla sua effettiva percezione. Da un punto di vista numerico, inoltre, il canone pattuito in contratto deve essere:

- ragguagliato, **pro rata temporis**, alla durata della locazione nell’anno solare per cui si liquida l’imposta sostitutiva;
- nonché, per gli immobili in regime di comproprietà (contitolarità), imputato a ciascun locatore per la **quota di possesso** da questi vantata sull’immobile locato.

L’Agenzia delle Entrate, con la C.M. 26/E/11, rileva come la **medesima abitazione**, in uno stesso periodo d’imposta, ben **possa generare sia reddito fondiario assoggettato ad IRPEF, sia base imponibile assoggettata a cedolare secca**, in dipendenza del fatto che in corso d’anno:

- “*venga stipulato un contratto di locazione con opzione* per l’imposizione sostitutiva”;
- “*vada a scadenza o venga risolto anticipatamente* un tale contratto”;
- “*venga revocata l’opzione*”.