Numero registro generale 29243/2021
Numero sezionale 5858/2025
Numero di raccolta generale 30016/2025
Data pubblicazione 13/11/2025

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
- SEZIONE TRIBUTARIA -

OGGETTO

LOCAZIONE IMMOBILE USO FORESTERIA - CEDOLARE SECCA -

composta dai seguenti magistrati:

Giacomo Maria Stalla	Presidente
Ugo Candia	Consigliere- rel.-
Fabio Di Pisa	Consigliere
Alessio Liberati	Consigliere
Andrea Penta	Consigliere

Ud. 08/07/2025

ha deliberato di pronunciare la seguente

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n. 29243/2021 del ruolo generale, proposto

DA

GAVIOLI DONATELLA (codice fiscale GVL DTL 61E64 H501 Y), rappresentata e difesa, in forza di procura speciale e nomina poste in calce al ricorso, dall'avv. Vittoriano Tinelli (codice fiscale TNL VTR 80R25 H096 B).

- RICORRENTE -

CONTRO

l'AGENZIA DELLE ENTRATE (codice fiscale 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale 80224030587).

- CONTRORICORRENTE –

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

per la cassazione della sentenza n. 3389/3/2021 della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 7 luglio 2021, non notificata.

NONCHÉ

sul ricorso iscritto al n. 2657/2024 del ruolo generale, proposto

DA

l'AGENZIA DELLE ENTRATE (codice fiscale 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale 80224030587).

- RICORRENTE -

CONTRO

GAVIOLI DONATELLA (codice fiscale GVL DTL 61E64 H501 Y), rappresentata e difesa, in forza di procura speciale e nomina poste in calce al controricorso, dall'avv. Vittoriano Tinelli (codice fiscale TNL VTR 80R25 H096 B).

- CONTRORICORRENTE –

per la cassazione della sentenza n. 4673/17/2023 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, depositata in data 1° agosto 2023, non notificata.

E

sul ricorso iscritto al n. 6417/2024 del ruolo generale, proposto

DA

GAVIOLI DONATELLA (codice fiscale GVL DTL 61E64 H501 Y), rappresentata e difesa, in forza di procura speciale e nomina

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

poste in calce al ricorso, dall'avv. Vittoriano Tinelli (codice fiscale TNL VTR 80R25 H096 B).

- RICORRENTE -

CONTRO

l'AGENZIA DELLE ENTRATE (codice fiscale 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale 80224030587).

- CONTRORICORRENTE –

per la cassazione della sentenza n. 6302/16/2023 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, depositata in data 8 novembre 2023, non notificata.

UDITA la relazione svolta all'udienza pubblica dell'8 luglio 2025 dal Consigliere Ugo Candia.

UDITO il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, Mario Fresa, che si è riportato alle motivate conclusioni scritte depositate il 3 giugno 2025 per i giudizi n. 29243/2021 e n. 2657/2024 di ruolo generale, con le quali ha chiesto di accogliere il primo ricorso e di respingere il secondo, nonché la Sostituta Procuratrice Generale, Rosa Maria Dell'Erba, che ha rassegnato le conclusioni scritte in data 8 giugno 2025 in relazione al giudizio n. 6417/2024 di ruolo generale, con cui ha chiesto di rigettare il ricorso.

UDITI gli avv. Vittoriano Tinelli nell'interesse di Donatella Gavioli e l'avv. Emanuele Manzo per l'Agenzia delle Entrate.

RILEVATO CHE:

1. Oggetto del contendere dei suindicati tre giudizi è la tassazione secondo il regime di cui all'art. 3 d.lgs. n. 23/2011 (cd. cedolare secca) dei contratti di locazione stipulati tra la

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

ricorrente e la "Luiss Libera Università Internazionale degli Studi Sociali Guido Carli" (da ora solo "Luiss") in data 19 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.

Con i tre avvisi di liquidazione in atti, di cui ai tre giudizi in esame, l'Agenzia delle Entrate contestava il mancato pagamento dell'imposta di registro per le annualità 2013, 2014 e 2015 rispettivamente pari alla somma di 571,38 €, di 597,10 € e di 587,10 €.

2. Il procedimento n. 29243/2021 di ruolo generale è relativo alla pronuncia della Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza n. 1439/2/2020 della Commissione tributaria provinciale di Roma, negando che la contribuente potesse godere del predetto regime fiscale.

Ciò osservando che:

– doveva superarsi l'interpretazione letterale della previsione normativa dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011 secondo cui solo per il locatore sarebbe richiesta l'assenza della qualità di esercente attività di impresa o di arti e professioni, dovendo privilegiarsi, invece, una lettura sistematica in ragione della *ratio* della disposizione e del contesto normativo;

- la *ratio* della normativa è quella di favorire l'emersione del cd. "nero" tramite l'applicazione di un regime fiscale di favore per il locatore;

- l'art. 3, comma 6-*bis*, d.lgs. n. 23/2011 disciplina l'ipotesi in cui il conduttore sia una persona giuridica e limita la

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

fruizione del predetto trattamento fiscale nel caso in cui il bene sia locato a cooperative edilizie o ad altri enti senza scopi di lucro soltanto nell'ipotesi di sublocazione a studenti universitari o ad enti comunali, con rinuncia all'aggiornamento del canone o assegnazione;

- il contratto di foresteria costituisce una locazione atipica, che non ha natura abitativa, né primaria, né transitoria, in quanto la sua causa è quella di destinare il bene ad alloggio temporaneo di dipendenti;

- l'agevolazione fiscale non poteva, quindi, essere concessa laddove il conduttore esercitasse attività di impresa.

2.1. Contro tale pronuncia Donatella Gavioli proponeva ricorso per cassazione, così introducendo il giudizio n. 29243/2021, formulando tre motivi di impugnazione e depositando in data 12 giugno 2025 memoria ex art. 378 c.p.c.

2.2. I primi due sono stati articolati ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. per violazione dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011, nonché dell'art. 14 delle preleggi.

La contribuente ha opposto agli argomenti della sentenza impugnata l'osservazione secondo la quale gli elementi considerati dalla Commissione regionale non sono normativamente previsti e sono addirittura contrari sia al contenuto letterale della disposizione, che delle relazioni introduttive della stessa.

Di contro, il trattamento agevolato in esame postulerebbe, sul versante sostanziale, soggettivo ed oggettivo:

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

a. l'essere il locatore (proprietario o titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile) una persona fisica che non agisca in regime di impresa o di libera professione e che eserciti il diritto di opzione per il regime di cui si discute;

b. il fatto che la locazione abbia ad oggetto un'unità immobiliare ad uso abitativo;

Irrilevante risulterebbe, quindi, la qualità soggettiva del conduttore, avendo la norma considerato solo la posizione del locatore ed il suo regime fiscale, escludendo dal trattamento di favore soltanto le ipotesi di locazioni effettuate dal locatore nell'ambito dell'esercizio della propria attività di impresa.

La previsione dell'art. 3, comma 6-*bis*, d.lgs. n. 23/2011 configurerebbe, alla luce di quanto precisato nella relazione illustrativa, un'ipotesi aggiuntiva di applicazione del predetto trattamento all'ipotesi di sublocazione a studenti universitari (cd. studentato).

Ancora, la contribuente ha contestato la decisione del giudice regionale, osservando che il regime della cedolare secca trova applicazione «anche» per locazioni brevi (di durata non superiore a trenta giorni) per i quali non vi è obbligo di registrazione (v. art. 3, comma 2, d.lgs. n. 23/2011), tra cui rientra anche l'uso foresteria, a prescindere dalla sua durata, contando la destinazione abitativa, segnalando, altresì, che, nella specie, non si era trattato «neppure di un semplice uso di foresteria ma di un uso temporaneo ad alloggio del dipendente» (cfr. pagina n. 20 del ricorso) e che la giurisprudenza di merito era orientata a favore dell'applicazione della cedolare secca anche in caso dell'uso foresteria.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

Inoltre, la sentenza impugnata si sarebbe posta contro il principio di stretta interpretazione della norma tributaria nella parte in cui ha valorizzato la lettura sistematica della norma, con l'effetto di disapplicare il regime agevolato in base alla sussistenza di elementi (qualità soggettive del conduttore e tipologia del contratto di locazione ad uso foresteria) che lo stesso art. 3 in commento non prevede, così fornendo, alla fine, un'interpretazione che si spinge oltre la lettera della legge.

2.3. Con la terza ragione di contestazione, la contribuente ha eccepito, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132, primo comma, num. 4, c.p.c. e dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992, in coerenza con l'art. 111 Cost., lamentando il difetto di motivazione della pronuncia, per essere illogica, incongrua ed incoerente ed in definitiva apparente, nella parte in cui ha subordinato l'applicazione del regime della cedolare secca all'esistenza o meno di un "vantaggio" per il conduttore, omettendo di spiegarne le complessive ragioni, senza considerare la previsione dell'art. 1, comma 59, della legge n. 145/2018 (che ha esteso il regime della cedolare secca anche alle locazioni commerciali: botteghe e negozi) ed il profilo dell'ingiustificata disparità di trattamento e del precetto costituzionale della capacità contributiva.

3. Nel giudizio n. 2657/2021 di ruolo generale l'impugnazione, questa volta proposta dall'Agenzia delle Entrate, riguarda la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che rigettava l'appello proposto contro la pronuncia n. 10945/30/2021 della Commissione tributaria provinciale di Roma, ritenendo che la contribuente potesse godere del predetto regime fiscale.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

Ciò in ragione del fatto che l'art. 3 d.lgs. n. 23/2011 aveva previsto, in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini IRPEF, che il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo, che non agiscano nell'esercizio d'impresa o di lavoro autonomo, possano optare per il regime della cosiddetta "cedolare secca.

In particolare, secondo il Giudice regionale il predetto regime opzionale di imposizione sostitutiva riguarda solo il locatore, la natura e l'uso dell'unità immobiliare da locare, senza che rilevi la circostanza che il locatario possa risultare un "soggetto commerciale", laddove una diversa interpretazione finirebbe con l'equiparare, illegittimamente, i locatori, che non devono agire nell'esercizio di impresa, arte o professione, come espressamente previsto dal citato art. 3, «ai conduttori, per i quali, invece, nessuna disposizione prevede una simile preclusione».

La sentenza ha, quindi, concluso affermando che «[…] se il locatore è una persona fisica che non esercita attività imprenditoriale, sussistendo il requisito previsto dalla legge della destinazione dell'immobile ad uso abitativo, può optare per la cedolare secca per la tassazione dei canoni di locazione, e non ha alcuna rilevanza il fatto che il conduttore sia una società» (così nella pronuncia impugnata).

3.1. L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione avverso la pronuncia n. 4673/17/2023 della medesima Corte regionale, formulando un unico motivo di impugnazione, depositando in data 27 giugno 2025 memoria ex art. 378 c.p.c.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

Con la censura, formulata secondo il canone di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., l'Agenzia ha dedotto la violazione dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2001, assumendo, in ragione del suo sesto comma, che la suddetta disposizione escluderebbe, al fine di evitare asimmetrie impositive, il regime fiscale agevolativo in oggetto anche nelle ipotesi in cui il bene ad uso abitativo sia impiegato nell'ambito dell'attività d'impresa non solo - come erroneamente inteso dal Giudice di appello - da parte della locataria, ma anche ad opera della conduttrice, la quale, nel caso di specie, utilizzava il bene ad uso foresteria.

L'Ufficio ha aggiunto che l'art. 3, comma 6-*bis*, d.lgs. n. 23/2011 (secondo cui «L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata anche per le unità immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative o enti senza scopo di lucro di cui al libro I, titolo II del codice civile, purché sublocate a studenti universitari con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione») contempla un'eccezione all'esclusione del regime agevolativo, con la conseguenza che in tutte le altre ipotesi, in cui una delle parti del rapporto locatizio impieghi l'immobile locato nell'ambito dell'attività d'impresa, il regime fiscale della cedolare secca non può operare.

4. Nel procedimento n. 6417/2024 di ruolo generale il ricorso per cassazione ha ad oggetto la sentenza Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la pronuncia n. 4977/26/2021 della Commissione tributaria provinciale di Roma, escludendo che la contribuente potesse godere del predetto regime fiscale.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

Il Giudice regionale riteneva, infatti, che la normativa speciale fosse di stretta interpretazione, richiamando e riproducendo le condivise valutazioni fornite dalla Commissione regionale con la pronuncia n. 3389/03/2021, oggetto del primo dei giudizi in esame.

4.1. Contro tale sentenza la contribuente ha sviluppato tre ragioni di impugnazione pressochè simili a quelle del primo giudizio.

Rovesciando l'ordine di trattazione seguito nel primo ricorso, qui la contribuente ha dapprima lamentato, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132, primo comma, num. 4, c.p.c. e dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992, in connessione con l'art. 111 Cost., assumendo che il Giudice regionale avrebbe omesso di esprimere il ragionamento giuridico posto a base della decisione, adagiandosi acriticamente sulle valutazioni espresse nella sentenza n. 3389/3/2021 della Commissione regionale, trascurando di spiegare in cosa sia consistita l'interpretazione restrittiva della norma applicata e non rendendo, quindi, intellegibili le ragioni della decisione.

I successivi due motivi sono stati articolati secondo il parametro dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., per violazione e falsa applicazione dell'art. 14 delle preleggi e dunque del principio di stretta interpretazione, avendo la pronuncia impugnata accreditato un'esegesi sistematica che supera il dato letterale dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011, nonché per violazione di tale ultima disposizione, rientrando l'uso di foresteria nella definizione della locazioni brevi ad uso abitativo prevista dalla suindicata norma.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

5. In tutti i predetti giudizi i controricorrenti hanno resistito, depositando, altresì, memoria ex art. 378 c.p.c.

6. Come pure la Procura Generale ha depositato in tutti i giudizi conclusioni scritte, chiedendo l'accoglimento dei ricorsi proposti dalla contribuente ed il rigetto di quello avanzato dall'Agenzia delle Entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Va, in primo luogo, disposta la riunione dei procedimenti recanti i nn. 6417/2024 e 2657/2024 di ruolo generale al giudizio contrassegnato con il n. 29243/2021 del medesimo ruolo, stante l'evidente identità della questione giuridica oggetto di controversia tra le medesime parti.

2. Devono superarsi, perlomeno sulla base di una sommaria delibazione consentita in questa sede, i motivi (segnatamente il terzo del primo giudizio ed il primo del terzo procedimento) concernenti la dedotta carenza motivazionale delle sentenze impugnate.

Appaiono, difatti, esposte le ragioni per le quali si è ritenuto che il regime di tassazione in rassegna non possa essere applicato nei casi in cui il conduttore sia un ente giuridico, mentre nella pronuncia n. 6302/16/2023 (di cui al giudizio n. 6417/2024 di ruolo generale) sono stati riportate in sentenza ed espressamente condivise le valutazioni, di natura squisitamente giuridica, della pronuncia ivi richiamata.

Detti contenuti paiono in linea con il consolidato orientamento di questa Corte (a partire da Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053) secondo cui è denunciabile per cassazione solo l'anomalia motivazionale che non consenta di far conoscere le ragioni della decisione e, quindi, si ponga al di

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

sotto del minimo costituzionalmente esigibile a mente dell'art. 111 Cost. (cfr. su tali principi, tra le tante, Cass., Sez. T., 29 luglio 2024, n. 21174 ed i numerosi precedenti ivi citati).

Ciò prescindendo dalla correttezza della valutazione elaborata, restando, invece, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (v., su tali principi, *ex multis*, Cass., Sez. T, 31 luglio 2025, n. 22115 ed i precedenti ivi menzionati) e senza che occorra che il giudice del merito dia conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, num. 4, c.p.c., che esponga gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma considerati subvalenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr., tra le tante, Cass., Sez. T, 2 febbraio 2022, n. 3108 e la giurisprudenza ivi indicata).

2.1. Quanto alla sentenza di cui al terzo giudizio (n. 6417/2024 di ruolo generale), va osservato che il relativo apparato argomentativo sembra corrispondere al modello della motivazione *per relationem* di cui all'art. 118 disp. att./trans. c.p.c., sulla cui legittimità questa Corte si è più volte espressa (cfr., tra le tante, Cass., Sez. T, 18 giugno 2025, n. 16440, che richiama Cass., Sez. T, 6 marzo 2018, n. 5209; nonché Cass., Sez. T., 30 gennaio 2025, n. 2227; Cass., Sez. T., 22 febbraio 2025, n. 4709; Cass., Sez. T, 11 aprile 2024, n. 9830).

3. Le altre due ragioni di contestazione proposte dalla contribuente e quella avanzata da Agenzia delle Entrate vanno esaminate congiuntamente, poiché coinvolgono temi connessi.

3.1. Occorre muovere dal dato normativo.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

L’art. 23 d.lgs. n. 23/2011 nell’invariato – per quanto interessa - testo applicabile ai contratti in oggetto (stipulati il 1° ottobre 2012) prevede che:

- «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, nonchè 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).

- «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» (comma 6).

Va aggiunto che l’art. 9, comma 2, d.l. n. 47/2014 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 80/2014), in vigore dal 28 maggio 2014 e, quindi, in epoca successiva ai contratti in esame, stipulati – come detto - il 1° ottobre 2012, ha stabilito che «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

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

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».

Per completezza di esame, va, altresì, dato conto che il regime della cedolare secca è stato previsto in altre due ipotesi:

a. dall'art. 4 d.l. n. 50/2017 relativamente alle locazioni brevi, ossia i «[…] contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali *online*» (comma 1), con previsione di operatività del regime della cedolare secca, a decorrere dal 1° giugno 2017, anche «[…] ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1» (comma 3);

b. dall'art. 1, comma 59, della legge n. 145/2018 (Legge di stabilità dell'anno 2019), a mente del quale «Il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019, aventi ad oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, essere assoggettato al regime della

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

cedolare secca, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento […]».

3.2. Dalla previsione normativa di cui all'art. 23 d.lgs. n. 23/2011 - che rileva nelle fattispecie in rassegna - si traggono tre chiare regole:

(*i*) sul piano soggettivo è il locatore (proprietario o il titolare di diritto reale di godimento del bene) a scegliere il regime della "cedolare secca";

(*ii*) oggetto del contratto dev'essere una locazione di unità immobiliare ad uso abitativo;

(*iii*) il regime in esame non si applica alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni.

Il predetto successivo intervento normativo di cui all'art. 9, comma 2, d.l. n. 47/2014 ha poi previsto che il citato regime fiscale può essere adottato anche nell'ipotesi in cui l'unità immobiliare abitativa sia locata «nei confronti» (cioè a dire a favore) 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 o date a disposizione dei comuni (art. 3 comma 6-*bis.* d.lgs. n. 23/2011), così considerando, sul versante soggettivo, anche la posizione del conduttore.

3.3. Come già chiarito da questa Corte (Cass. Sez. T., 7 maggio 2024, n. 12395), la *ratio* di tale regime risulta chiara e risiede nell'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.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

4. Sul piano fattuale, va ancora preliminarmente osservato che la sentenza n. 3389/3/2021 (di cui al primo giudizio) ha accertato che la conduttrice del bene ("Luiss") ha utilizzato «l'immobile come residenza temporanea per i propri dipendenti» (così nella sentenza impugnata).

La pronuncia n. 4673/17/2023 (concernente il secondo dei giudizi riuniti) ha dato conto che l'avviso impugnato era relativo ad un contratto di locazione di un bene che la "Luiss" (conduttrice) «[…] aveva destinato ad abitazione e/o alloggio, anche temporaneo, di persone ad esso collegate da un rapporto di lavoro ovvero per esercizio di funzioni» (così nella sentenza impugnata).

La sentenza n. 6302/16/2023 (relativa al terzo giudizio) ha considerato nella parte narrativa («svolgimento del processo») la contribuente «[…] locatrice di un immobile adibito dalla locataria […] a uso foresteria […]», riproducendo poi i contenuti della suindicata pronuncia n. 3389/3/2021 nella parte in cui aveva affermato che «[…] la locazione ad uso foresteria non integra in nessun modo una locazione abitativa, né primaria, né transitoria» (così nella pronuncia impugnata).

Nelle difese svolte nei giudizi nn. 29243/2021 e 2657/2024 di ruolo generale la contribuente ha riportato i contenuti qui rilevanti dei predetti contratti 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

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

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. 6417/2024 di ruolo generale (come negli altri) è stato versato in atti il contratto ivi in discussione, che ha il medesimo contenuto sopra riportato.

5. Com'è ben noto alle parti, questa Corte ha già avuto modo di esprimersi sul tema in oggetto con la sentenza n. 12395/2024 (seguita, senza ulteriori argomenti, dalle ordinanze gemelle Cass. n. 12076/2025 e 12079/2025), 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».

Questi i contenuti essenziali della predetta pronuncia:

- «Stante la necessità di coordinare la disposizione in esame con quelle richiamate, di cui ai precedenti commi, che attribuiscono esclusivamente al locatore la possibilità di optare

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

per il regime tributario della cedolare secca, senza che il conduttore possa in alcun modo incidere su tale scelta, 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, come avvenuto nel caso di specie, per esigenze di alloggio dei suoi dipendenti);

- In questo senso depone 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»;

- Né possono desumersi contrari argomenti interpretativi dall'art. 3, comma 6-*bis*, d.lgs. n. 23 del 2011 […] In primo luogo, il comma 6-*bis* non esclude affatto che, in base ai commi precedenti, il locatore possa esercitare l'opzione per la cedolare secca con riferimento ad un contratto di locazione ad uso abitativo concluso con un imprenditore/professionista e riconducibile all'attività di quest'ultimo. Inoltre, non può certo ritenersi che, posta questa premessa, il comma 6-bis dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011 sia privo di effetti. Difatti, tale disposizione disciplina la possibilità per il locatore di optare per la cedolare secca in ragione non del contratto di locazione

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

concluso con conduttori cooperative edilizie per la locazione/enti senza scopo di lucro, ma piuttosto di quello di sub-locazione con studenti universitari: possibilità che, da un lato, prescinde dal tipo di contratto «madre» concluso (che potrebbe anche non essere una locazione ad uso abitativo), ma che, dall'altro lato, esige, al fine di evitare abusi o distorsioni della cedolare secca, la successiva stipula di un contratto di sub-locazione ad uso abitativo, con rinuncia all'aggiornamento i.s.t.at., a favore di studenti universitari e la messa a disposizione dei Comuni».

Come sopra esposto, di medesimo contenuto risultano le successive ordinanze nn. 12076/2025 e 12079/2025, di identico tenore, che espressamente si richiamano e replicano i contenuti dell'illustrata pronuncia.

6. Si ha motivo di dubitare di tale ordine di idee. Di seguito le ragioni.

6.1. Il regime fiscale della cedolare secca configura, per espresso dettato normativo, una disciplina peculiare di tassazione, alternativa e speciale, espressamente contemplata per le locazioni ad uso abitativo.

Tale premessa dissuade dalla ricostruzione sopra riportata alla luce delle seguenti osservazioni.

6.2. Il chiaro tenore dei contenuti contrattuali sopra illustrati rende evidente come in essi sia stato previsto che gli immobili considerati non venissero utilizzati dalla "Luiss", indicata quale contraente del «contratto di locazione ad uso abitativo ex art. 2 L. 09/12/1998 n. 431» (così nei contratti), essendo stati detti negozi conclusi, alla luce dell'intento programmatico ivi espressamente dichiarato, per destinare i beni ad abitazione e/o alloggio, anche temporaneo, di persone

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

collegate alla conduttrice da rapporto di lavoro oppure in ragione dell'esercizio, in suo favore, di funzioni.

In siffatti termini, 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.

6.3. Par dubbio, in siffatto contesto, 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.

Né un diverso avviso può essere sostenuto, considerando tra le facoltà di godimento del conduttore anche quella, salvo patto contrario, di sublocare il bene, ai sensi dell'art. 1594 c.c., o di concederlo in comodato, in quanto nella fattispecie in rassegna la causa concreta dei citati negozi assume una ben diversa e pregnante configurazione rispetto al contratto di locazione.

Il menzionato programma negoziale riconduce, infatti, i citati negozi al contratto atipico di foresteria o ad uso forestale che viene stipulato da un ente, intestatario del contratto, allo scopo di destinare il bene per l'alloggio temporaneo di dipendenti, collaboratori od ospiti.

In tali casi, il libero esercizio dell'autonomia contrattuale di cui all'art. 1322, secondo comma, c.c. è funzionale alla predetta esigenza di offrire un alloggio occasionale a soggetti terzi rispetto al conduttore, in cui quindi risulta istituzionalizzata la predetta dissociazione tra chi stipula il contratto (il conduttore) e l'utilizzatore effettivo del bene.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

6.4. Ebbene, la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto - sia pure in *obiter,* ma con chiara affermazione che può assumere valenza di principio - che «[…] il contratto "ad uso foresteria" non è una locazione abitativa, né primaria né 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» (cfr., in parte motiva, Cass, Sez. I, 10 febbraio 2014, n. 2964).

Non si tratta certamente di un contratto previsto dalla legge n. 431/1998, cui pure fa riferimento l'art. 3 d.lgs. n. 23/2011, e nemmeno va confuso con i negozi locativi di breve durata, partecipando - come detto - delle caratteristiche proprie di un contratto ad uso foresteria in cui – per definizione - risulta distinta la figura del conduttore da colui che alloggia nell'immobile.

6.5. Per tale via, dunque, la connotazione propria delle fattispecie in rassegna, identificate dal predetto disallineamento programmato tra la posizione del conduttore e quella dell'utilizzatore ed in cui la giuridica disponibilità dei beni da parte della "Luiss" è stata funzionale soltanto allo scopo di assicurare un temporaneo e rotativo alloggio da parte di terzi (contratto ad uso foresteria), esclude che si possa individuare in essi, a monte, la sussistenza stessa di una locazione in senso proprio nei termini di cui all'art. 1571 c.c., nonostante il riferimento contenuto nei negozi in oggetto all'art. 9 della legge n. 431/1998.

6.6. Tale osservazione, già di per sé, sembra porre fuori gioco l'operativa dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

Ciò considerando che i negozi in esame sono riconducibili alla struttura causale del contratto cd. aziendale o, quanto meno, partecipano della medesima logica causale di tale figura, essendo stati programmaticamente stipulati dall'ente al dichiarato scopo di soddisfare le suindicate esigenze "produttive" o di organizzative legate all'esercizio della propria attività professionale.

6.7. Le considerazioni sopra svolte rendono privo di rilevanza il riferimento alla categoria catastale dei beni, siccome idonea ad identificare, sul piano oggettivo, solo la caratteristica 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.

6.8. Così come non è influente discettare sulla natura temporanea o transitoria della detenzione dei beni da parte dei terzi o anche della loro natura strumentale, su cui la difesa della contribuente si è dilungata per illustrarne le differenze sul tema del contestato vantaggio fiscale dell'operazione da parte del conduttore, giacchè ciò che assume rilievo è l'illustrato meccanismo causale dell'operazione.

7. Vanno aggiunte ulteriori riflessioni.

7.1. La previsione dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011 ha il suo antecedente storico nell'art. 2, comma 228, della legge 191/2009 (Legge di stabilità 2010), il quale prevedeva 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, in coerenza con l'attuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, e in via sperimentale, per l'anno 2010, il canone di locazione

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

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, può 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 […]».

In detta disposizione risulta testuale il riferimento alla circostanza che la locazione (a canone concordato) doveva avvenire (per l'anno 2010) tra persone fisiche che non agivano nell'esercizio di un'impresa, arte o professione.

Questa precisazione non si rinviene nella previsione dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011, ma il suo comma 6 esclude che le precedenti disposizioni dell'articolo si applichino alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni.

7.2. Non solo. Il comma 6-*bis* dell'art. 3 sopra citato, introdotto nell'anno 2014, ha stabilito che, alle condizioni ivi previste (sublocazione a studenti universitari e date a disposizione dei comuni con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione), 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.

7.3. Ancora l'art. 4 d.l. n. 50/2017 ha previsto l'agevolazione in commento per le locazioni brevi stipulate «[…] da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare».

In tale complessivo contesto risulta allora plausibile sostenere che 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.

Depone in tal senso, l'indicazione normativa della prima, sperimentale, disposizione che ha introdotto il regime della cedolare secca, certamente non applicabile nella fattispecie in rassegna, ma che risulta idonea a disvelare l'ambito operativo dell'agevolazione nei termini concepiti dal legislatore, anche considerando che tale previsione sembra essere stata successivamente replicata per le locazioni brevi, ove si ponga mente all'utilizzo ivi contemplato della preposizione «da» (che è riferita alla stipula) ed all'uso del plurale («persone fisiche»), che consente di accreditare l'ordine di idee che il legislatore abbia inteso considerare entrambe le parti che hanno concluso il negozio.

7.4. Allo stesso modo, anzi nella medesima direzione, non pare eccentrico sostenere che la mancata riproposizione nella stesura dell'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 23/2011 della precisazione (contenuta nell'art. 2, comma 228, della legge di stabilità 2010) secondo cui il regime agevolato postulava che il contratto di locazione fosse stipulato tra persone fisiche che non agivano nell'esercizio di un'impresa, arte o professione, sia stata giustificata, con un mutamento solo di tecnica redazionale della norma, dalla previsione del comma 6, che introduce una limitazione alla regola generale della possibilità

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

di scelta del regime della cd. cedolare secca, senza contenere alcun riferimento al locatore (o al conduttore), considerando *tout court* l'ipotesi di locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni.

7.5. Quindi, diversamente da quanto ritenuto dai precedenti di questa Corte, secondo cui la scelta del regime fiscale affidata al locatore comporterebbe che l'esclusione dell'agevolazione opererebbe soltanto se il (solo) locatore eserciti l'attività professionale, può affermarsi che la disposizione normativa del comma 6, 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 "Luiss" e la menzionata natura di contratto cd. aziendale posto in essere.

7.6. Parimenti, il comma 6-*bis* dell'art. 3 d.lgs. n. 23/2011 pare essere indice di un quadro normativo in cui è stato necessario l'intervento legislativo per giustificare 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, il che spinge a ritenere che con detta disposizione il legislatore abbia dato per scontato che prima di essa il contratto di locazione con conduttore-persona giuridica non potesse godere del regime speciale, non

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

giustificandosi altrimenti detta previsione, circoscrivendo, altresì, a questa nuova (ed aggiuntiva) ipotesi (locazione a favore di cooperativa edilizia) l'applicazione della cedolare secca solo se il bene venga sublocato a studenti universitari.

7.7. In tali termini, sembra perdere rilevanza il nucleo concettuale fondante le precedenti decisioni, basato sul rilievo di un regime speciale affidato alla scelta del locatore e sulla base di una interpretazione letterale del (solo) primo comma della disposizione.

8. Le sopra richiamate, successive, disposizioni sull'applicazione del regime della cedolare secca paiono militare nel senso di considerare la natura selettiva degli interventi legislativi, mirati cioè ad introdurre ipotesi applicative o deroghe alla disciplina generale nelle sole fattispecie espressamente considerate dalla legge.

Si richiamano sul punto i casi previsti dall'art. 4 d.l. n. 50/2017 relativamente alle locazioni brevi e dell'art. 1, comma 59, della legge n. 145/2018 concernenti le locazioni aventi ad oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, destinate all'esercizio dell'attività di impresa, in cui l'espressa previsione normativa è indice di una puntuale opera di individuazione da parte del legislatore circa le ipotesi applicative del regime della cedolare secca, che si interpone a qualsiasi operazione di interpretazione estensiva e/o analogica della norma agevolatrice, come, alla fine, accadrebbe se si ammettesse l'operatività di tale disciplina alle fattispecie in rassegna, in violazione del principio più volte espresse da questa Corte secondo cui le norme fiscali di agevolazione sono norme di "stretta interpretazione", nel senso che non sono in alcun modo applicabili a casi e situazioni non riconducibili al

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

relativo significato letterale (cfr., tra le molte, Cass., Sez. Un., 15 ottobre 2024, n. 26774).

9. In conclusione, per come posta a base dei citati precedenti di questa Corte, desta perplessità nelle ipotesi in esame il richiamo all'indiscutibile principio dell'interpretazione letterale della norma tributaria, perché fondato solo sulla lettura del primo comma della disposizione e con riferimento alla scelta esclusiva del locatore circa il regime fiscale della cedolare secca, rilievo di per sé ineccepibile per dettato normativo, ma che delinea solo l'innesco operativo dell'agevolazione, senza però esaurirne le condizioni, tra le quali – per quanto sopra esposto – va annoverata la circostanza che il contratto di locazione sia da considerarsi tale in senso proprio e non sia concluso, da ambo le parti, nell'esercizio di un'attività di impresa, arte o professione.

9.1. Si dubita, in definitiva, per tutte le ragioni innanzi illustrate, dell'applicazione del predetto regime fiscale nelle ipotesi - ricorrenti nella spece – di contratto ad uso foresteria, come tale avente natura cd. aziendale, concluso dalla contribuente (persona fisica) con la "Luiss" che esercita l'attività professionale di università degli studi

10. Ancorché la difformità interpretativa sia interna alla sezione tributaria di questa Corte, considerata la rilevanza giuridica della questione e le diffuse conseguenze che la soluzione scelta produrrebbe sul piano pratico, il Collegio ritiene opportuno rimettere la decisione di tale questione alle Sezioni Unite .

P.Q.M.

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af

la Corte, riuniti i suindicati ricorsi, rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 luglio 2025 .

IL PRESIDENTE

Giacomo Maria Stalla

Firmato Da: GIACOMO MARIA STALLA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 767d56dfc62fb4af