



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

DOMENICO CHINDEMI	Presidente
LIBERATO PAOLITTO	Consigliere
UGO CANDIA	Consigliere
ANTONIO MONDINI	Consigliere-Rel.
ANREA PENTA	Consigliere

Oggetto:

ICI	IMU
ACCERTAMENTO	
Ud.19/01/2023 CC	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 22516/2020 R.G. proposto da:

(omissis) elettivamente domiciliato in R (omissis)

, presso lo studio dell'avvocato

(omissis) rappresentato e difeso

dagli avvocati (omissis)

-ricorrente-

contro

COMUNE DI (omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis)

(omissis) , presso lo studio dell'avvocato

(omissis) rappresentato e

difeso dall'avvocato (omissis)



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. PERUGIA n. 27/2020 depositata il 15/01/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19/01/2023 dal Consigliere ANTONIO MONDINI.

Rilevato che:

1. la (omissis) ricorre, con quattro motivi, per la cassazione della sentenza in epigrafe con cui la Commissione tributaria regionale dell'Umbria ha accolto l'appello proposto dal Comune di (omissis) avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale di Perugia di annullamento, per difetto di soggettività passiva di essa (omissis) (omissis) dell'originario ricorso contro l' avviso di accertamento relativo ad IMU per gli anni 2014 e 2015, oltre interessi e sanzioni, emesso dal Comune in riferimento ad alcuni immobili di cui la (omissis) (omissis) era proprietaria, già oggetto di un contratto di leasing risolto dall'17 aprile 2014, e dei quali l'utilizzatore, nel 2014 e nel 2015, aveva mantenuto la detenzione;

2. il Comune resiste con controricorso;

3. la ricorrente ha depositato memoria;

considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso, rubricato "violazione e o falsa applicazione degli artt. 8 e 9, comma1, del d.lgs. 23/2011 e dell'art. 1, comma 672, della l. 147/2013" viene sottoposta alla Corte la questione relativa all'individuazione del soggetto passivo dell'Imu per un bene immobile ancora detenuto dall'ex concessionario a seguito della risoluzione del contratto di locazione finanziaria. Sostiene la ricorrente che, al contrario di quanto affermato dalla CTR, soggetto passivo dell'IMU sia il locatario fino alla data di riconsegna del bene al locatore;

2. la tesi della ricorrente è infondata. La CTR, individuando il soggetto passivo nel proprietario fino dal momento della risoluzione del contratto, si è attenuta al consolidato orientamento di questa Corte secondo cui: "In base al disposto di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'imposta municipale unica (IMU), in caso di risoluzione del contratto di "leasing", torna ad essere il locatore, ancorché non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene



per mancata riconsegna da parte del locatario, in quanto, ai fini impositivi, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili "erga omnes", la quale permane fintantoché è in vita il rapporto giuridico, traducendosi invece in mera detenzione senza titolo in seguito al suo venir meno, senza che rilevi, in senso contrario, la disciplina dettata dall'art.1, comma 672, della legge n. 147 del 2013, in tema di Tributo per i servizi indivisibili (TASI) dovuto viceversa dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente" (così, tra molte conformi, Cass. sez. 6-5, ord. n.26057 del 2022; Cass. sez. 6-5, ord. n.6476 del 2022; Cass. sez. 6-5, ord. n.418 del 2021; v. altresì Cass. sez.5, ordinanza 22541 del 2021; Cass. sez. 6-5, ord. n.585 del 2021; Cass. sez. 5, sentenza 29973 del 2019; Cass. Sez. 5, sentenza n.25249 del 2019; Cass. 13793 del 2019).

Merita evidenziare che l'isolato precedente in senso contrario -Cass. Sez. 5, sentenza n.19166 del 17/07/2019 ("In tema di IMU, nel caso di immobile concesso in "leasing", soggetto passivo dell'imposta, ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, è l'utilizzatore essendo a costui attribuiti in via esclusiva dal contratto i benefici, gli obblighi e gli oneri normalmente spettanti al proprietario del bene, e permanendo tale situazione invariata - in forza del principio di ultrattività del contratto - anche a seguito di risoluzione anticipata fino alla riconsegna dell'immobile")- è già stato criticato e superato dalle citate pronunce n.25249 e 29973 del 2019. In queste ultime è stato sottolineato che l'orientamento maggioritario è aderente alla lettera della legge -il legislatore ha ritenuto rilevante ai fini impositivi, non già la detenzione materiale del bene bensì l'esistenza di un titolo legittimante il possesso o la detenzione dell'utilizzatore-, è coerente con i principi di capacità contributiva e ragionevolezza (v., al riguardo, in particolare, punti 7 e 9 della motivazione della sentenza 29973/2019), ed è "anche maggiormente rispettoso delle esigenze di certezza dei rapporti giuridici e dei rapporti tributari, dovendo l'ente impositore fare riferimento a dati certi e conoscibili come la risoluzione del contratto" (sentenza 25249/2019);

3. alla luce di questi principi, da cui il Collegio non ha ragione di discostarsi, il primo motivo di ricorso va pertanto rigettato;

4. con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia "nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato di cui all'art.112 c.p.c." per avere la CTR omissa di pronunciare sulla richiesta, formulata già in primo grado e poi di nuovo in appello, di disapplicazione degli



interessi e delle sanzioni ai sensi dell'art.10, comma 3, della 1.212/2000 e degli artt. 6, comma 2, del d.lgs. 472/1997 e 8 d.lgs. 546/92;

5. con il terzo motivo di ricorso, proposto per l'ipotesi in cui fosse da ritenersi che la CTR abbia implicitamente rigettato la richiesta di disapplicazione degli interessi e delle sanzioni, la ricorrente denuncia "violazione o falsa applicazione dell'art.36, comma 2, n.4. del d.lgs. 546/92 e dell'art. 132, comma 2, n.2, c.p.c." per aver la CTR omesso di motivare il rigetto;

6. con il quarto motivo di ricorso, proposto per l'ipotesi in cui fosse da ritenersi che la CTR abbia implicitamente e motivatamente rigettato la richiesta di disapplicazione degli interessi e delle sanzioni, la ricorrente denuncia "violazione o falsa applicazione dell'art.10, comma 3, della 1.212/2000 e degli artt. 6, comma 2, del d.lgs. 472/1997 e 8 d.lgs. 546/92". Deduce la ricorrente che vi era una situazione di obiettiva incertezza normativa determinata dal decreto ministero dell' economia e finanze 30 ottobre 2012, recante istruzioni per la compilazione del modello IMU dell'anno 2012 (punto 1.4.), da innumerevoli sentenze di merito (citate per estremi in ricorso) e dalla pronuncia di questa Corte n.19166/2019, tutte nel senso che "per la durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione del contratto alla data di effettiva riconsegna del bene alla società concedente, di talché soggetto passivo Imu rimane l'utilizzatore sino alla data di redazione del verbale di consegna del bene concesso in leasing"(così Cass. 19166/2019, cit.);

7. in relazione al secondo, terzo e quarto motivo si osserva quanto segue.

7.1. La CTR ha in effetti omesso di pronunciare sulle richieste della ricorrente.

7.2. Le questioni poste con tali richieste e qui con il quarto motivo di ricorso, sono di puro diritto. Sarebbe inutile e contrario all'art. 111 Cost. limitarsi a dichiarare fondata la denuncia di omessa pronuncia, cassare la sentenza e rinviare la causa alla corte territoriale invece di decidere immediatamente.

7.3. La questione per quanto concerne gli interessi è infondata. Dispone l'art. 10, comma 2 della l.212/2000 che non sono richieste sanzioni "né interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione



finanziaria, ancorché successivamente modificata dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

7.3.1. La Corte (Cass. n. 31784 del 2021), ricordato che "in tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 de, 2000, art. 10, commi 1 e 2 (c.d. Statuto del contribuente), che tale tutela ha voluto esplicitamente offrire, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono", ha affermato che la disposizione del suddetto d.m. non poteva costituire una esimente per la società locatrice dal momento che essa aveva riguardo al solo obbligo dichiarativo, posto a carico del locatario e del conduttore entro 90 giorni dalla riconsegna, peraltro chiarendo, "proprio in caso di risoluzione anticipata del contratto che il nuovo soggetto passivo dell'imposta è la società di leasing").

7.4. La questione è invece fondata con riferimento alle sanzioni. In materia dispongono l'art. 10, commi 2 (già riprodotto) e 3 della l.212/2000 ("3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto"); l'art. 8 del d.lgs. 546/92 ("la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"); l'art.6, comma 2, prima parte, del d.lgs. 472/1997 ("Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono").

7.4.1. "In tema di sanzioni amministrative per la violazione di obblighi tributari, l'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in



epoca precedente l'avviso di accertamento costituisce presupposto per l'esistenza di una condizione di incertezza nell'interpretazione delle norme violate" (Cass. Sez.5, Ordinanza n.15866 del 08/06/2021).

7.4.2. Sulla questione della individuazione del soggetto passivo dell'IMU relativa ad un bene immobile concesso in locazione finanziaria nell'ipotesi di risoluzione anticipata del rapporto contrattuale cui non fa seguito l'immediata materiale restituzione del bene, la sezione quinta di questa Corte aveva nel 2019 emesso due decisioni a breve distanza di tempo di segno opposto. La prima è la sentenza n. 13793/2019 con cui era stato affermato il principio secondo il quale "Il D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9, individua nel locatario il soggetto passivo, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di leasing sia risolto e l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere soggetto passivo. Ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore". La seconda è la pronuncia n. 19166/2019 con la quale era stato stabilito che "per la durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione del contratto alla data di effettiva riconsegna del bene alla società concedente, di talché soggetto passivo Imu rimane l'utilizzatore sino alla data di redazione del verbale di consegna del bene concesso in leasing". Il contrasto giurisprudenziale -presente anche nella giurisprudenza di merito (v., in senso conforme al primo orientamento di legittimità, tra altre e unitamente alle pronunce citate dalla ricorrente nel controricorso depositato rispetto al ricorso incidentale, Comm. trib.



prov. Modena 12 aprile 2017 n. 327, Ctr Trieste n. 305/2016; Ctp Como n. 146/2016; Ctp Modena n. 721/2016; Ctp Bergamo n. 590/2015; Ctp Lecco n. 133/2015, Ctp Mantova n. 122/2015; in senso opposto, sempre a titolo di esempio, Ctp Reggio Emilia, 218/2016; Ctp Terni n. 274/2016, Ctp Pavia n. 180/2016)- è stato poi superato dall'intervento di due ulteriori decisioni: la n. 25249/2019 e la numero n. 29973/2019 con cui è stato confermato l'orientamento secondo il quale dalla data di risoluzione per inadempimento del contratto di leasing il contratto cessa, e quindi il locatario non è più da considerarsi soggetto passivo con la conseguente traslazione dell'obbligo di corrispondere il tributo relativo all'immobile sul proprietario (società di leasing). In particolare la sentenza n. 29973/2019 si è fatta carico di confutare tutte le argomentazioni contenute nella pronuncia n. 19166/2019 ribadendo il principio che "nell'alveo Imu si predilige l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. E' il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza naturale o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore, con rilevanza del presupposto impositivo del possesso nella logica del pieno rispetto del principio della legalità che impone appunto una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta a prescindere da quanto previsto nelle varie istruzioni ministeriali. Dal chiaro dettato normativo contenuto nel menzionato articolo, ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai



fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore".

7.4.3. Alla luce del principio di cui al punto 7.4.1. e del quadro giurisprudenziale di cui al punto 7.4.3, risultano effettivamente sussistenti i presupposti di cui agli artt.8 del d.lgs. 546/92 e 6, comma 2, prima parte, del d.lgs. 472/1997.

7.4.4. In questo senso, su fattispecie identica questa Corte si è già espressa con ordinanza n.26057/2022;

8. conclusivamente, in riferimento al secondo e al quarto motivo, assorbito il terzo, il ricorso va quindi parzialmente accolto, la sentenza impugnata va cassata nella parte in cui non statuisce la disapplicazione delle sanzioni e, non essendovi necessità di accertare fatti, la causa può essere decisa nel merito con dichiarazione che il ricorso originario deve essere accolto limitatamente alla non debenza delle sanzioni e rigettato per il resto.

7. le spese sono interamente compensate data che l'orientamento della giurisprudenza di legittimità in base al quale è stata risolta la questione di fondo si è consolidato in corso di giudizio.

PQM

la Corte rigetta il primo motivo di ricorso;

accoglie, ai sensi e nei limiti di cui in motivazione, il secondo e il quarto motivo; dichiara assorbito il terzo;

in riferimento ai motivi accolti, cassa la sentenza impugnata, e decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso dichiarando non dovute le sanzioni e rigetta l'originario ricorso per il resto.

compensa le spese.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 19 gennaio 2023, mediante modalità da remoto.

Il Presidente  
Domenico Chindemi

