



LA CORTE DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Avviso accertamento Imu
– Immobile concesso in
locazione finanziaria non
restituito

Federico Sorrentino	· Presidente -	Oggetto
Oronzo De Masi	· Consigliere -	R.G.N. 1269/2021
Giuseppe Lo Sardo	· Consigliere -	Cron.
Antonio Mondini	· Consigliere-	CC – 03/03/2023
Andrea Penta	· Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 1269/2021 proposto da:

(omissis) (C.F.: (omissis)
) , in persona del legale rappresentante
pro tempore dott. (omissis) con sede
legale in (omissis) quale incorporante di
(omissis) – giusta
atto di fusione del 30 ottobre 2019 ai rogiti del notaio (omissis)
- in persona del rappresentante *pro*
tempore, Avv. Angelo Falbo (C.F.: (omissis) nato a Roma
1'08/10/1966) - in forza dei poteri conferitigli con procura rilasciata dal
Consigliere Delegato e CEO per scrittura privata autenticata in data 17
ottobre 2018 dal notaio (omissis)
rappresentata e difesa dagli Avv.ti Prof. Pasquale Russo (C.F.:
(omissis) PEC: (omissis)) e

Francesco Padovani ((omissis) PEC:
(omissis) , anche disgiuntamente tra loro, ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. Sara Menichetti in Roma, alla Via Giuseppe Zanardelli n. 34 (c.a.p. 00186), giusta procura speciale in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

Comune di (omissis) (C.F.: (omissis) con sede in (omissis)
in persona del Sindaco p.t. dott.ssa (omissis) ,
rappresentato e difeso dall'Avv. Valeria D'Ilio (C.F. (omissis)
fax: (omissis)) ed elettivamente domiciliato presso il suo studio (DEL FEDERICO D'ILIO SANVITALE ZUCCARINI - Studio Legale Tributario Associato) in Pescara, alla Piazza Ettore Troilo n. 23, giusta procura in calce al controricorso, in virtù di delibera di G.M. n. 11 dell'1.02.2021;

- controricorrente -

-avverso la sentenza n. 254/2/2020 emessa dalla CTR Abruzzo in data 01/06/2020 e non notificata;
udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

Rilevato che

1. La (omissis) (omissis) s.p.a. proponeva ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale di L'Aquila avverso un avviso di accertamento concernente l'Imu per l'anno di imposta 2012 (emanato con riferimento ad un immobile che aveva concesso in leasing il quale, nonostante il relativo contratto fosse stato risolto per inadempimento dell'utilizzatrice, non era stato restituito) e al diniego opposto all'istanza di rimborso di quanto versato.
2. La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso, affermando che, ai fini della soggettività passiva Imu, nel contratto di leasing non rilevava la riconsegna del bene, ma la conclusione del vincolo contrattuale.
3. Sull'appello della contribuente, la Commissione tributaria regionale Abruzzo rigettava il gravame, evidenziando, da un lato, che la soggettività

passiva andava riconosciuta alla concedente, non essendo la normativa dettata in tema di Tasi suscettibile di interpretazione estensiva, e, dall'altro lato, che non si ravvisava la obiettiva incertezza normativa che avrebbe giustificato la disapplicazione delle sanzioni e degli interessi, potendo le istruzioni ministeriali avere rilevanza limitatamente agli obblighi di dichiarazione (e non alla titolarità della soggettività passiva).

4. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la (omissis)

s.p.a. (quale incorporante della (omissis) (omissis) .p.a.) sulla base di due motivi. Il Comune di (omissis) ha resistito con controricorso. In prossimità della camera di consiglio la ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Considerato che

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata per "violazione e/o falsa applicazione degli artt. 8 e 9, comma 1, d.lgs. n. 23/2011 e 1, comma 672, l. n. 147/2013", in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ., per non aver la CTR considerato che tra il titolare dal lato passivo dell'imposta e l'immobile assoggettato ad imposizione deve necessariamente rinvenirsi un rapporto di godimento, così da poter recuperare dall'immobile i redditi necessari per far fronte all'onere impositivo.

1.1. Il motivo è infondato.

Viene sottoposta allo scrutinio di questa Corte la questione della individuazione del soggetto passivo dell'IMU relativa ad un bene immobile concesso in locazione finanziaria nell'ipotesi, tutt'altro che infrequente, di risoluzione anticipata del rapporto contrattuale per morosità dell'utilizzatore cui non faccia seguito l'immediata materiale restituzione del bene. Il problema che si pone è quello di stabilire se, nel periodo intercorrente tra la cessazione di efficacia del contratto e la restituzione del bene, la titolarità passiva del rapporto fiscale sorga in capo al locatore, nella qualità di soggetto che giuridicamente possiede il bene, o all'utilizzatore, che materialmente ne dispone.

Va rilevato come, ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, <<Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabile a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.>>.

Sul punto sono recentemente intervenute, a distanza ravvicinata, due pronunce della sezione quinta della Corte di Cassazione.

La prima – la sentenza nr. 13793/2019 – ha 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 pronuncia – la nr. 19166/2019 - ha stabilito l'opposto principio 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 talchè soggetto passivo Imu rimane l'utilizzatore sino alla data di redazione del verbale di consegna del bene concesso in leasing>>.

Il contrasto giurisprudenziale de quo può considerarsi superato dall'intervento di due ulteriori pronunce successive - le sentenze nr.

25249/2019 e nr. 29973/2019 - che hanno 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 nr. 29973/2019 si è fatta carico di confutare tutte le argomentazioni contenute nella pronuncia nr. 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.>>.

L'orientamento da ultimo passato in rassegna si è ulteriormente consolidato (cfr. da ultimo, tra le tante, Cass. Sez. VI nr. 31083/2021 e nr. 2349/2021, Sez. V nn. 17492/2021 e 1200/2021).

1.2. Secondo l'assunto della ricorrente, l'interpretazione dalla norma sopra passata in rassegna, che individua il soggetto passivo dell'imposta Imu, nel

caso di risoluzione del contratto senza l'avvenuta consegna del bene, nell'utilizzatore del cespite immobiliare non essendo la società di leasing nel possesso e nel godimento dell'immobile, troverebbe conferma nell'art. 1, comma 672, della l. 27 dicembre 2013, n. 147, a tenore della quale <<in caso di locazione finanziaria, la Tasi è dovuta dal locatario a decorrere dalla data di stipulazione e per tutta la durata del contratto, per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore comprovata dal verbale di consegna>>. Tale norma, applicabile limitatamente al tributo Tasi, non può essere analogicamente estesa anche all'Imu, in primo luogo, perché il comma 703 della stessa legge precisa che <<l'istituzione dell'IUC (della quale la Tasi è una componente) lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'Imu>> e, in secondo luogo, per l'eterogeneità dei rispettivi presupposti applicativi delle imposte in esame. L'Imu, imposta di natura prettamente patrimoniale, ha riguardo, nell'individuare il soggetto passivo, ad una nozione di <<possesso>> civilistica, per cui quello che conta è il titolo contrattuale che giustifica il possesso del bene (proprietà, diritto reale di godimento, contratto di leasing vigente) e non la disponibilità di fatto dello stesso. A conferma di ciò l'art. 9 del d.lgs. citato stabilisce la titolarità passiva dell'imposta in capo al locatario anche nel caso di beni <<non costruiti>> o <<in corso di costruzione>> che, come tali, non possono essere detenuti; in tale ipotesi la stipula del contratto, e non la materiale consegna del bene, rileva ad individuare il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta. La Tasi è, invece, destinata al finanziamento di servizi pubblici rivolti alla collettività e, pertanto, deve essere corrisposta sia dai proprietari che dagli affittuari; proprio la fruizione del servizio pubblico indivisibile giustifica l'obbligo del pagamento in capo al locatario finanziario dalla data di stipulazione del contratto a quello di riconsegna del bene al locatore.

Anche in punto di mancanza di identità tra i due tributi le recenti pronunce della Cassazione sopra menzionate hanno fatto chiarezza, escludendo sia

l'applicazione della normativa della Tasi, riferita a un diverso tributo, all'IMU sia la valenza interpretativa dell'art. 1, comma 672, della l. 147/2013.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia la "violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10, commi 2 e 3, l. n. 212/2000, 6, comma 2, d.lgs. n. 472/1997 e 8 d.lgs. n. 546/1992", in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ., per non aver la CTR considerato che numerosi "fatti indice" deponevano nel senso di ritenere che ricorresse una situazione di obiettiva incertezza normativa.

2.1. Il motivo è infondato.

In termini generali, in tema di sanzioni per violazioni delle norme tributarie, l'"incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare in modo univoco, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, situazione che può essere desunta dal giudice mediante la rilevazione di una serie di "fatti indice" (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 10313 del 12/04/2019; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 32082 del 09/12/2019).

In particolare, la "incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non può essere operato dall'amministrazione), come emerge dall'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti. Peraltro, il fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva può essere desunto dal giudice attraverso la rilevazione di una serie di "fatti indice", quali ad esempio: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi

amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 12301 del 17/05/2017).

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).

Orbene, nel caso di specie, premesso che l'avviso di accertamento impugnato risulta adottato l'8.1.2018, a quella data non sussisteva alcun contrasto in seno a questa Corte, essendo stata la sentenza n. 19166/2019, allo stato isolata, di segno contrario della Suprema Corte pubblicata il 17.7.2019.

Analoghe considerazioni vanno espresse con riferimento alle due posizioni dottrinali indicate a sostegno dell'asserito contrasto tra gli studiosi, atteso che i rispettivi articoli risalgono al 2019 e al 2020, traendo spunto proprio dalla pronuncia distonica emanata dalla Sezione tributaria, cui prima si è fatto riferimento.

Avuto riguardo alle Istruzioni contenute nel § 1.4. del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 ottobre 2012 («Nel caso di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto di opzione finale (riscatto) del contratto di locazione finanziaria, la società di leasing, che è il nuovo soggetto passivo, e il locatario, che ha cessato di esserlo, sono coloro su cui grava l'onere dichiarativo IMU entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna»), come si è visto nell'analizzare il primo motivo, se è vero che le istruzioni individuano quale momento dal quale decorre il termine per presentare la dichiarazione

Imu quello della riconsegna del bene, è altrettanto vero che indicano con precisione, quale soggetto passivo dell'imposta, la società di leasing sin dal momento della risoluzione anticipata del contratto.

In definitiva, come correttamente evidenziato dalla CTR, solo la tempistica dell'onere dichiarativo è collegata all'evento della riconsegna del bene.

Da ultimo, per quanto concerne l'art. 1, comma 672, della l. 27 dicembre 2013, n. 147 (a tenore della quale <<in caso di locazione finanziaria, la Tasi è dovuta dal locatario a decorrere dalla data di stipulazione e per tutta la durata del contratto, per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore comprovata dal verbale di consegna>>), tale norma, applicabile limitatamente al tributo Tasi, non può essere analogicamente estesa anche all'Imu, in primo luogo, perché il comma 703 della stessa legge precisa che <<l'istituzione dell'IUC (della quale la Tasi è una componente) lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'Imu>> e, in secondo luogo, per l'eterogeneità dei rispettivi presupposti applicativi delle imposte in esame (se si fa eccezione per la coincidenza delle basi imponibili). In ogni caso, non avendo valenza di interpretazione autentica e, quindi, retroattiva, non sarebbe stata possibile invocarla con riferimento ad una annualità (il 2012) anteriore alla sua entrata in vigore.

3. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita accoglimento. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in € 3.500,00 per compensi ed € 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap;

ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 3 marzo 2023.

Il Presidente

Dott. Federico Sorrentino

