



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI RIMINI

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	RUSTICO	ANTONIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	ERCOLANI	DAVIDE	Relatore
<input type="checkbox"/>	PICCIONI	CELIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 201/2016
spedito il 15/06/2016

- avverso DINIEGO RIMBORSO n° 76947 TRIB.LOCALI 2014
contro:
COMUNE DI RIMINI
VIA DUCALE 7 47900 RIMINI

proposto dal ricorrente:

difeso da:
COMBATTELLI MARCO
VIA DI CASAL PALOCCO 126 ED 1 SC B 00124 ROMA RM

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 201/2016

UDIENZA DEL

30/06/2017 ore 09:00

N° 346/01/2017

PRONUNCIATA IL:

30/06/2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

06/08/2017

Il Segretario

Paffier Walter



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso rubricato al n. 201/16,
in persona del rappresentante legale pro-tempore, commissario straordinario, impugnava l'atto di rifiuto di restituzione dell'IMU, anno 2014, per €. 47.816,32, oltre interessi, notificato alla ricorrente in data 13/11/2015.

Afferma di aver versato l'IMU in eccesso per l'anno 2014, in quanto parte degli immobili, concessi in locazione finanziaria ai propri clienti, nell'esercizio della propria attività di leasing, non sarebbero stati riconsegnati al ricorrente in occasione della risoluzione del contratto per inadempimento del conduttore, con l'ulteriore conseguenza che quest'ultimo avrebbe continuato ad occuparli, risultando in tal modo l'unico soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta, per il periodo compreso tra la data della risoluzione del contratto e quella del rilascio.

Detta interpretazione, da un lato, sarebbe conforme all'art. 9 del D. Lgs 23/2011 che dispone al punto 1.4: *"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"* e, dall'altro rispetterebbe, il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30/10/2012 che dispone: *"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"*.

Afferma altresì il contribuente che l'effettiva riconsegna del bene produca il cambio di soggettività passiva tra il locatario-utilizzatore al concedente, tanto che il legislatore, in materia di TASI (art. 1, comma 672 della Legge 147/2013), avrebbe previsto la soggettività passiva del conduttore dell'immobile acquisito in leasing per tutta la durata del contratto disponendo: *"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"*.

Il ricorrente a sostegno della propria pretesa richiamava numerosi precedenti giurisprudenziali e contributi di dottrina.

Il ricorso conteneva le seguenti conclusioni: *"...chiede che, con riferimento a quanto indebitamente versato da . titolo di IMU per l'anno 2014, codesta Onorevole Commissione Tributaria voglia compiacersi accogliere il presente ricorso, disponendo: a) l'annullamento dell'atto di rifiuto al rimborso (provvedimento di rigetto) che con questo ricorso d'impugna; b) la condanna del Comune a pagare alla scrivente euro 47.816,32 relativamente al 2014, come dettagliatamente esposto e calcolato nell'allegato prospetto illustrativo, oltre agli interessi maturati e maturandi"*

In data 17/09/2016 si costituiva il Comune, contestando tutti i motivi dedotti dal ricorrente instando per il rigetto del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso del contribuente deve essere rigettato in quanto infondato.

Oggetto del contendere è la dibattuta questione relativa all'applicazione dell'IMU sui fabbricati concessi in leasing, sia da costruire, sia in corso di costruzione, che in base all'articolo 9, comma 2, del Dlgs 23/2011, individuerebbero come soggetto passivo il locatario finanziario a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto. La norma di riferimento è l'art. 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 il quale dispone che *"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"*.

Ora, se da un lato, non vi sono dubbi circa la decorrenza del passaggio della soggettività passiva tra proprietario e locatario, dall'altro lato, si discute circa il momento finale della debenza del tributo da parte del locatario, quando, come nel caso che occupa, la cessazione del contratto non sia stato accompagnato dalla immediata riconsegna del bene.

Questo Collegio ritiene che con la risoluzione del contratto di leasing si determini la soggettività passiva IMU in capo alla società di leasing anche se la stessa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene. Infatti, deve ritenersi che il

legislatore abbia ritenuto rilevante, ai fini impositivi IMU, non già la consegna del bene e quindi la sua materiale detenzione, bensì la sola esistenza di un vincolo contrattuale che la legittimi in capo all'utilizzatore. Prova ne è che l'articolo 9 del Dlgs 23/2011 prevede il trasferimento della soggettività passiva in capo al locatario anche nel caso di beni «non costruiti» o «in corso di costruzione» che, come tali, non possono essere detenuti. Quindi ciò che rileva non è la consegna del bene, ma la semplice stipula del contratto. Analogamente avviene per la cessazione dello status di soggetto passivo da parte del locatario, senza che assuma alcuna rilevanza la riconsegna del bene al proprietario, ma solo l'estinzione del rapporto contrattuale, la quale avviene, con il pagamento del dell'ultimo canone, ovvero, nel momento in cui il contratto è risolto. Pertanto, secondo un'interpretazione legata al dato letterale della norma, in relazione alle ipotesi in cui il contratto di locazione finanziaria venga risolto prima della scadenza e, ciò nonostante, il conduttore mantenga la disponibilità dell'immobile anziché restituirlo alla società di leasing, l'IMU deve essere dovuta, a decorrere dalla data di risoluzione anticipata, dalla società locatrice. Detta ricostruzione trova fondamento sul presupposto impositivo dell'IMU, che in caso di Locazione Finanziaria non è limitato alla nozione di possesso di matrice civilistica, ma come emerge, ai fini impositivi, nel comma 1 dell'articolo 9 del Dl 23 citato, ricomprende la mera detenzione. Il legislatore tributario ha inteso comunque ricomprenderlo fra i soggetti passivi Imu il locatario finanziario così implementando il concetto civilistico di "possesso" nell'ambito della specifica disciplina di imposta. Ed infatti, la soggettività passiva del locatario finanziario si realizza addirittura quand'anche il bene da concedere non fosse ancora venuto ad esistenza («Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione») e quand'anche il bene non fosse stato ancora consegnato dal concedente all'utilizzatore, essendo rilevante per il sorgere della soggettività passiva Imu non già l'adempimento della consegna del bene (e di converso per la sua cessazione la riconsegna), ma la sola sottoscrizione del contratto («soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula»). Da ciò emerge come il legislatore, in tema di IMU, abbia 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 legittimi la detenzione qualificata dell'utilizzatore. In concretezza è il titolo (contratto stipulato) che determina la soggettività passiva del locatario finanziario e non la disponibilità del bene. Anche la

cessazione dello status di soggetto passivo viene individuata dalla norma primaria di imposta. Infatti il locatario finanziario non si apprezza più come soggetto passivo Imu non già dalla riconsegna del bene al concedente, ma dal momento della estinzione della durata del contratto, che ai fini dell'IMU, come nella disciplina civilistica, si determina nel momento del pagamento dell'ultimo canone in base alla durata stabilita nel contratto ovvero, nelle ipotesi di risoluzione anticipata per inadempimento, dal momento in cui il contratto è stato risolto.

La diversa opinione, in base alla quale, la soggettività passiva IMU si trasferirebbe alla società che concede in locazione finanziaria l'immobile solo dalla data della riconsegna dello stesso, troverebbe conforto, da un lato, nelle istruzioni ministeriali allegate al D.M. 30 ottobre 2012, le quali a tale proposito hanno precisato che la società di leasing e il locatario hanno l'onere di presentare la dichiarazione *“entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna”* e, dall'altro lato, nella legge di stabilità per il 2014, al comma 672 dell'art. 1 (L. n. 147/2013), che con riferimento alla TASI, avrebbe precisato che 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”*.

Quest'ultima argomentazione non può accogliersi, infatti, la disposizione del comma 672 della legge 147/2013 non ha carattere interpretativo (ed estensivo per analogia), quindi, rimanendo valida solamente per la TASI e non per l'IMU. Infatti, nel tributo TASI, la precisazione della durata del contratto ha particolari esigenze, non rinvenibili nell'IMU, ovvero la necessità di finanziare i servizi indivisibili, fruibili anche da chi dispone materialmente dell'immobile, a differenza invece della natura meramente patrimoniale dell'Imu. Peraltro, in tema di Imu esiste un divieto normativo espresso, posto che il comma 703 della legge 147/2013 dispone che *“l'istituzione della Iuc lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'Imu”*, e ciò impedisce quindi di far transitare le norme previste solo per la Tasi nel sistema Imu.

Ugualmente non si ritiene rilevante il riferimento alle Istruzioni Ministeriali sulla dichiarazione IMU, sopra richiamate, poiché le stesse non incidono sulla soggettività passiva del tributo, che può essere definita solo dalla legge e non anche da una fonte normativa secondaria, attuativa di norma primaria.

Questo collegio è a conoscenza che si sono registrati diversi pronunciamenti contrastanti delle Commissioni tributarie (in senso favorevole ai Comuni: Ctr Trieste - sentenza n. 305/2016; Ctp Como - sentenza n. 146/2016, Modena - sentenza n. 721/2016, Ctp Bergamo - sentenza n. 590/2015, Lecco - sentenza n. 133/2015 e Mantova - sentenza n. 122/2015; in senso contrario, Ctp Terni - sentenza n. 274/2016; Pavia - sentenza n. 180/2016 e Reggio Emilia - sentenza n. 218/2016), tuttavia ritiene di aderire all'orientamento sopra riportato per le ragioni ivi esposte.

Il conclusione il ricorso deve essere rigettato, tuttavia, stante la presenza di contrasti giurisprudenziali si dispone la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Rimini - Sezione Prima, rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese di giudizio

Rimini, il 30/06/2017

IL GIUDICE ESTENSORE

(Dott. Davide Ercolani)



IL PRESIDENTE

(Dott. Antonio RUSTICO)

