



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 16

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------------|---------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>SACCHI</u> | <u>MAURIZIO</u> | <u>Presidente</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>CHIAMETTI</u> | <u>GUIDO</u> | <u>Relatore</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>MALACARNE</u> | <u>MARTA CHIARA</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3838/2017
depositato il 10/07/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 22/2017 Sez:36 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO
contro:

difeso da:
GALLA GIOVANNI
VIA MONTE CERVINO N. 45 20011 CORBETTA

proposto dall'appellante:

difeso da:
ALBANO MICHELE PIO
C/O STUDIO LEGALE E TRIB.
VIA PO N. 28/32 00100 ROMA RM

Atti impugnati:
AWISO DI ACCERTAMENTO n° 103/2015 IMU 2013

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 3838/2017

UDIENZA DEL

21/02/2018 ore 11:00

N°

1194/2018

PRONUNCIATA IL:

21.02.2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

20.03.2018

Il Segretario

Maria Silvia

Cirinciane



R.G.A. 3838/2017

Appello per l'annullamento/riforma della sentenza n. 22, Sezione 36 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, del 2 gennaio 2017.

Appellante:

Appellato:

* * *

La controversia trae origine dalla notificazione dell'avviso di accertamento n. 103/2015 per IMU 2013, a seguito del quale il Comune di _____ contestava alla banca l'omessa denuncia e omesso pagamento dell'imposta *de qua* per il 2013. La banca concedeva in locazione finanziaria un complesso immobiliare ad una società che successivamente è stata dichiarata fallita (25 giugno 2013). Nelle more, la ditta utilizzatrice si era resa inadempiente del pagamento dei canoni concordati e, in data 24 gennaio 2013, la concedente si era avvalsa della clausola risolutiva espressa, contenuta nel contratto sottoscritto che, per via della operatività della detta clausola, si era risolto in via anticipata. Tuttavia, il complesso immobiliare non rientrava nella disponibilità dell'appellante poiché attratto alla procedura fallimentare della utilizzatrice. Un giudizio civile veniva intentato dalla concedente presentando apposita domanda di rivendica cosicché, in data 22 ottobre 2014, il complesso rientrava nella disponibilità della appellante. Da queste circostanze la società riteneva di non essere soggetto passivo IMU per il 2013. Il Comune, dal canto suo, notificava alla banca l'atto impugnato chiedendo il versamento di €. 66.690,00.=, oltre alla comminazione di una sanzione pari al 200% del tributo preteso. La sentenza appellata, in sintesi, annullava la sanzione irrogata ma sanciva la debenza del tributo per via della sovra-ordinazione della Legge, ovvero il D.lgs. 23/2011, art. 8, rispetto alle istruzioni ministeriali D.M. del 320 ottobre 2012. Esordiva facendo propri i pronunciamenti giurisprudenziali che chiarivano come, in ipotesi di contratto di leasing risolto in anticipo e senza rilascio immediato del bene, la banca concedente tornava a essere soggetto passivo IMU solo alla data di riconsegna del bene. Citava all'uopo copiose pronunce conformi di merito anche di questa Commissione, alcune delle quali davano rilevanza anche alle istruzioni ministeriali. Sulla contestata negligenza addebitata alla banca dal Comune la parte produceva un elenco cronologico delle operazioni poste in essere ai fini di dare contezza del proprio agire tempestivo e snello per riappropriarsi del bene attratto alla procedura concorsuale della utilizzatrice del complesso. Ancora eccepiva l'illegittimità della sentenza per aver erroneamente interpretato l'art. 9, co. 1, ultimo periodo del D.lgs. 23/2011, in



relazione al contratto di leasing. Disquisiva sulla natura del contratto *de quo* oltre alla soggettività passiva IMU che, lo si ricorda, a'sensi dell'art. 9 co. 1, soggetto passivo IMU è il locatario a decorrere dalla data della stipula per tutta la durata del contratto. Sulla portata applicativa della disposizione testé citata soccorrono le istruzioni ministeriali sopra citate le quali sanciscono, a dire dell'appellante, che la soggettività passiva IMU della banca sorgeva solo allorquando, la stessa, sia rientrata effettivamente in possesso del bene, ovvero, alla data di consegna e non alla data di formale risoluzione del contratto. Altresì eccepiva l'illegittimità della sentenza per aver la stessa sancito la soggettività passiva della banca stante la mancata restituzione dell'immobile. A corroborazione di tale asserzione si rifaceva alla previsione dell'art. 13, comma 12-ter del D.L. 201/2011 che imponeva la presentazione della dichiarazione dei soggetti passivi IMU nel termine "mobile" di 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio. Fino a quando non si ha il possesso, l'utilizzatore rimaneva soggetto passivo IMU, anche perché il concedente non ne può godere fino a quando non ne entra in pieno possesso. Ancora a voler rinvigorire la propria tesi l'appellante citava quanto previsto ai fini della TASI. Infatti, l'art. 1, comma 672 della L. 147/2013 chiariva che per durata del contratto di locazione finanziaria doveva intendersi il periodo intercorrente dalla data di stipula alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna. Chiedeva la riforma della sentenza impugnata.

In data 9 novembre 2017 il Comune depositava proprio atto di controdeduzioni. Esordiva contestando quanto *ex adverso* prospettato. In particolare si doleva della inerzia della banca affermando che, se quest'ultima si fosse mossa tempestivamente, l'immobile in questione, sarebbe rientrato nella sfera della concedente ben prima del fallimento della utilizzatrice. Ancora su tale contestazione insisteva affermando che il fallimento era disposto sin dal 28 aprile 2014 a consegnare l'immobile ma che la banca ha accettato tale riconsegna solo in data 22 ottobre 2014. Dunque, l'utilizzatore non pagava sin dal maggio 2012 e la banca accettava la riconsegna solo nell'ottobre 2014, configurando così un'inerzia non giustificabile. Ancora evidenziava come la risoluzione del contratto (23 gennaio 2013) era avvenuta ben prima la dichiarazione di fallimento (25 giugno 2013) e che, quindi, non rilevava il subentro della procedura. Evidenziava la legittimità della sentenza che aveva giustamente applicato la Legge ai fini della quale, non contava la mera detenzione ma solo il fatto di essere proprietario o titolare di un diritto reale. Ancora sul punto chiariva come dopo la risoluzione del contratto vi era un detentore abusivo (la fallita) e un proprietario che era la banca. Ancora esplicitava come se si aderisse al ragionamento di parte avversa, per quel periodo l'immobile era senza proprietario; non l'utilizzatrice poiché il contratto si era risolto; non la concedente perché sostiene di non essere soggetto passivo; non il fallimento



perché il contratto si era sciolto prima dell'avvio della procedura, il che era assurdo. Ancora muoveva una serie di considerazioni circa gli effetti della durata del contratto in contrapposizione con gli effetti della cessazione del contratto, leggi riconsegna del bene. La riconsegna fa parte degli aspetti ultra-contrattuali del contratto, ovvero, la stessa, è un effetto che non discende dal contratto bensì dalla cessazione della durata del contratto. Infatti, quando cessa il contratto soggetto passivo ridiventa il proprietario. Sulla valenza delle considerazioni che precedono ai fini TASI il Comune chiariva come presupposto per la TASI era la detenzione o il possesso mentre presupposto d'imposta per l'IMU era il solo possesso. Da qui non era possibile rifarsi, come l'appellante aveva fatto, alle disposizioni in materia di TASI che differiscono sensibilmente dalle disposizioni in materia di IMU. Anche perché la normativa TASI richiamata dalla società è successiva a quella IMU e non applicabile in via retroattiva. Ancora citava giurisprudenza di merito che sanciva quanto appena affermato, ovvero che, in concreto, era il titolo cioè il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario, ciò in base alla dizione letterale dell'art. 9 del D.lgs. 23/2011 che dava rilevanza, ai fini impositivi non già alla riconsegna del bene ma alla risoluzione del contratto. Ancora e sul reale possessore dell'immobile e sul detentore *sine titolo*. Chiariva come la norma stabiliva quale soggetto passivo IMU il possesso di beni immobili diversi dall'abitazione principale e che la disciplina del leasing integrava una deroga al disposto letterale dell'art. 8, co. 2, del D.lgs. 23/2011 (ex art. 9 comma 1 del D.lgs. 23/2011) poiché, soggetto passivo IMU era il locatario o l'utilizzatore a decorrere dalla data di stipula per tutta la durata del contratto. Dunque, l'utilizzatore o locatario non era possessore, bensì detentore e, quindi, tale previsione era una deroga al requisito del possesso, deroga giustificata dalla atipicità del contratto di leasing e suscettibile di rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 14 disp. prel. cod. civ. e, quindi, di stretta interpretazione. Seguendo questa stretta interpretazione non era possibile consentire - come adombrato dalla società - un'ampia interpretazione volta ad ampliare il campo di applicazione della disposizione derogatoria parificando la detenzione qualificata (in virtù del contratto di leasing in essere) la detenzione *sine titolo* dell'utilizzatore che rifiuti la consegna del bene a contratto risolto. Citava dell'altra giurisprudenza che chiariva come la *ratio* del legislatore fosse stata quella di ritenere rilevante non già la consegna del bene e/o la sua materiale detenzione bensì la sola esistenza del vincolo contrattuale, sciolto il quale, diviene soggetto passivo il concedente. Sulle eccezioni circa le istruzioni ministeriali il Comune faceva proprie, sostanzialmente, le conclusioni cui erano giunti i giudici di *prime cure*. Evidenziava poi tramite una scansione temporale degli avvenimenti rilevanti la inerzia della banca a riottenere il bene dalla



procedura e che tale inerzia non poteva certo incidere sul proprio diritto di esazione dei tributi. Chiedeva la conferma della sentenza.

In data 8 febbraio 2018 il Comune depositava delle memorie illustrative volte a maggiormente sottolineare le proprie tesi difensive.

Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle proprie richieste ed eccezioni.

* * *

Il Collegio giudicante respinge l'appello alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Il primo giudice, nella sentenza appellata, ha applicato correttamente la norma citata in epigrafe, che afferma: *"Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario degli immobili, inclusi i terreni e le aree fabbricabili, 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. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto"* (art. 9, comma 1, D.Lgs. 23/2001). Ebbene la norma è chiara: solo finché dura il contratto, soggetto passivo è il locatario, cioè il detentore. Nel caso specifico, però, il contratto di leasing è stato risolto per inadempimento il 23 gennaio 2013, mediante raccomandata contenente *l'azione della clausola risolutiva espressa*. Da questa data il contratto è cessato, quindi, il locatario (Bertola CD) non è da considerarsi soggetto passivo, perché il locatario è soggetto passivo solo per la durata del contratto, che nel caso di specie, è cessato il 23 gennaio 2013. La mera detenzione non è contemplata dalla norma IMU. Al contrario, la norma IMU considera solo il proprietario o il titolare di diritto reale. Quindi, dopo la risoluzione del contratto (cessazione della durata) rimane un detentore abusivo () ed un proprietario (): la norma non cita il mero detentore, bensì solo il proprietario. Quindi, dopo la risoluzione del contratto, soggetto passivo è il proprietario. Ancor più chiara è la questione se si considera l'intervenuto fallimento della Bertola CD, dichiarato il 25 giugno 2013. Dalla lettura della norma si deduce che la soggettività passiva IMU è limitata alla *"durata del contratto"* che è cosa ben diversa rispetto alla mera riconsegna del bene. Una volta avvenuta la risoluzione, il contratto esaurisce i suoi effetti, appunto contrattuali. La riconsegna fa parte degli aspetti ultra-contrattuali, cioè è un effetto che non discende dal contratto, bensì dalla cessazione della durata del contratto. Il legislatore ha sancito esplicitamente



che solo fino alla "durata del contratto" è soggetto passivo il locatario, una volta cessata la durata il locatario non riveste il ruolo di soggetto passivo.

La materiale consegna dell'immobile non è un effetto della durata del contratto, bensì della cessazione della durata del contratto. Nel periodo intercorrente fra la risoluzione del contratto di locazione e la riconsegna del bene, è il proprietario che deve versare tale tributo, in quanto il locatario è un detentore *senza titolo del bene*. A' sensi dell'art. 9 del D. Lgs. 23/2011, 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 la mancata riconsegna da parte dell'ex-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. In concreto, è il *titolo* (cioè il contratto stipulato) che determina la soggettività passiva del locatario finanziario e non certo la *disponibilità* del bene.

Ebbene, la mancata riconsegna del bene non incide sulla durata del rapporto che, per effetto della clausola risolutiva espressa si è risolto ed ha pertanto avuto fine. La ritardata riconsegna del bene non determina una prosecuzione del rapporto contrattuale che è cessato all'atto della manifestazione della volontà di risolverlo per effetto della clausola contrattuale. Questo Giudice d'appello afferma 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. Prova ne è che l'art. 9 del decreto legislativo più volte sopra citato 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. Alla luce di quanto sopra, il soggetto passivo del tributo IMU è la società _____ e quest'ultima, seppure proprietaria dell'immobile e nonostante abbia risolto il contratto di leasing, non può sostenere che pagherà l'IMU solo dalla riconsegna delle chiavi. Si legge negli atti del fascicolo processuale che il contratto di leasing è stato risolto in data anteriore al fallimento, tanto che la curatela si è vista costretta a sollecitare più volte _____ per riprendersi l'immobile (vedi corrispondenza del 28 aprile 2014 e poi ancora maggio 2014). La società di leasing non può pretendere di non pagare l'IMU, sulla base dell'affermazione che sarebbe solo l'effettiva riconsegna a porre il *crisma* della soggettività passiva. La _____ ha avuto un ruolo nel gestire la riconsegna dell'immobile, a partire dall'inizio del 2012 e fino alla fine del 2014. In definitiva, il comportamento temporeggiatore della società, si pone contro la buona fede nel rapporto tributario con l'amministrazione comunale. Non



rimane a questo Consesso giudicante che confermare l'operato del primo giudice, condannando parte appellante al pagamento anche delle sanzioni amministrative, da calcolarsi sul tributo, stabilite nella misura del 30%.

Spese di giudizio

Tenuto conto della peculiarità del caso, le spese vengono compensate fra le parti stesse.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

respinge l'appello della società, con addebito delle sanzioni amministrative in misura del 30%. Le spese di lite vengono compensate fra le parti stesse.

Milano, 21 febbraio 2018

Il Giudice Tributario rel. est.
dott. Guido Chiametti

Il Presidente
avv. Maurizio Sacchi