

Risoluzione anticipata del *leasing*: IMU in capo al locatario

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Penta - Sent. n. 19166 del 2 aprile 2019, dep. il 17 luglio 2019)

IMU - Soggetti passivi - Contratto di *leasing* immobiliare - Risoluzione anticipata - Soggettività in capo al locatario o conduttore - Sussistenza

In caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare, soggetto passivo ai fini IMU è il locatario o conduttore e non il locatore o concedente, fino al momento della materiale riconsegna dell'immobile. (Oggetto della controversia: diniego di rimborso IMU)

Svolgimento del processo

La Mediocredito Italiano S.p.A. impugnava il diniego opposto al rimborso dell'IMU versata in relazione all'immobile concesso in locazione finanziaria (*leasing*), osservando che, pur risolto il contratto per inadempienze in data 31.07.2009, l'immobile, di fatto, non era stato rilasciato e detenuto materialmente dal conduttore. A conforto della tesi, richiama la sopravvenuta disciplina ai fini della TASI (L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 672), la quale statuisce che la durata del contratto è da riferire alla effettiva consegna del bene al locatore, comprovata da verbale di consegna. Chiedeva, quindi, la declaratoria del diritto al rimborso dell'imposta versata.

Il Comune di San Benedetto dei Marsi, nel costituirsi in giudizio, contestava l'assunto della controparte e ne chiedeva il rigetto.

La CTP di L'Aquila, con la sentenza n. 772/1/2014, rigettava il ricorso, principalmente non ritenendo applicabile la Legge n. 147 del 2013, art. 1, comma 672, all'imposta IMU. In particolare, nel richiamare la normativa istitutiva dell'IMU (D.Lgs. n. 23 del 2011), rilevava che, ai fini dell'individuazione della durata contrattuale, operava uno stretto riferimento al rapporto in essere, sicché, nel caso di contratto di *leasing* risolto prima dello scadere, il soggetto passivo del tributo doveva essere individuato nel titolare di diritto reale sull'immobile.

La contribuente impugnava la sentenza.

Il Comune di San Benedetto dei Marsi contestava i motivi di appello e controdeduceva, rilevando la corrispondenza della disciplina ICI con quella IMU e rappresentando che, ex art. 1140 c.c., il possessore del bene non coincideva con il mero detentore.

Evidenziava altresì che per le annualità precedenti, ai fini ICI, la società aveva regolarmente adempiuto agli obblighi fiscali.

Con sentenza del 22.12.2015, la CTR Abruzzo rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) parte ricorrente, a seguito di risoluzione anticipata del contratto di *leasing*, era ritornata legittimo possessore del bene, tanto da adempiere ai conseguenti obblighi tributari;

2) né poteva invocarsi in senso contrario la disposizione normativa introdotta con la Legge n. 147 del 2013, art. 1, comma 672, che, ai fini della imposta TASI, precisa che la durata del contratto è riferita alla data di riconsegna del bene al locatore comprovata dal verbale di consegna;

3) invero i diversi presupposti impositivi (rispettivamente, il possesso di immobili e il collegamento ai servizi erogati e fruibili) distinguevano l'IMU dalla TASI.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la Mediocredito Italiano S.p.A., sulla base di un unico motivo. Il Comune di San Benedetto dei Marsi ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 23 del 2001, art. 9, comma 1, e Legge n. 147 del 2013, art. 1, comma 672 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR identificato il soggetto passivo per l'IMU nella società concedente il *leasing* sulla base della mera risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore, a prescindere dalla effettiva riconsegna del cespite.

1.1. Il motivo è fondato.

Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario (*recte*, utilizzatore), a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Così recita testualmente il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 9, comma 1, u.p.

E dunque, in deroga al principio che individua il presupposto per l'applicazione dell'IMU nel "possesso" degli immobili, la soggettività passiva dell'IMU, rispetto agli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, detenuti in *leasing*, è riferita al locatario.

Quanto alla decorrenza, si fa riferimento senza dubbio alla data di stipula del contratto.

Più critica, invece, è l'individuazione del termine del contratto, in caso di risoluzione, e del momento in cui la sog-

gettività passiva IMU torna in capo alla società di *leasing*: si ha, infatti, in un primo momento la cessazione del contratto ed in un secondo momento la riconsegna materiale del bene. Le due date difficilmente possono coincidere, dal punto di vista pratico, e anzi può succedere che tra la cessazione del contratto e il verbale di riconsegna intercorra del tempo, talvolta anche non breve.

Due sono gli orientamenti formati sul punto.

1.2. Secondo un primo indirizzo, solo finché dura il contratto il soggetto passivo è il locatario, cioè il detentore. Dalla data di risoluzione per inadempimento del contratto di *leasing* il contratto cessa, e quindi il locatario non sarebbe più da considerarsi soggetto passivo, che ritornerebbe ad essere il proprietario (società di *leasing*).

A nulla rileverebbe, invece, il fatto che la riconsegna non sia contestuale alla risoluzione del contratto. Difatti, la mancata riconsegna del bene non inciderebbe sulla durata del rapporto che, per effetto della risoluzione, non sarebbe più in vigore e avrebbe, pertanto, avuto fine.

In definitiva, nel periodo intercorrente fra la risoluzione anticipata del contratto e la riconsegna del bene, sarebbe il proprietario a dover versare l'IMU, in quanto il locatario sarebbe un mero detentore senza titolo del bene.

La riconsegna farebbe parte degli aspetti ultra-contrattuali. A conferma di tale lettura, viene valorizzato lo stesso D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9 che, nell'individuare la decorrenza della soggettività passiva in capo al conduttore, fa riferimento alla data di stipula del contratto e non alla materiale consegna del bene (si pensi, ad esempio, al caso di immobili ancora non costruiti).

Del resto, si aggiunge, all'art. 1458 c.c., testualmente prevede che la risoluzione del contratto per inadempimento abbia effetto retroattivo fra le parti, ragion per cui come effetto automatico dell'atto di risoluzione la soggettività d'imposta tornerebbe in capo all'originario proprietario del bene. Semmai, dall'inadempimento dell'obbligo di riconsegna deriverebbe una diversa responsabilità del locatario stesso da farsi valere in sede civile (facendo riferimento alle disposizioni degli artt. 1591 e 1529 c.c., che prevedono in capo alla società di *leasing* il diritto ad un equo compenso per l'uso dei fabbricati, oltre al risarcimento del danno).

La prevalente giurisprudenza tributaria di merito è nel senso che, poiché la norma citata fa riferimento alla durata del contratto e per la data iniziale prende in considerazione l'esistenza del vincolo contrattuale e non già la consegna del bene locato e quindi la sua materiale detenzione da parte dell'utilizzatore, egualmente per il termine finale bisogna fare riferimento alla cessazione del contratto, prescindendo dalla effettiva riconsegna del bene al concedente (da ult. in tal senso, Comm. trib. prov. Modena 12 aprile 2017 n. 327, conf. 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).

Una diversa interpretazione della norma condurrebbe, sostengono i fautori dell'indirizzo in esame, al paradosso che il proprietario-locatore ordinario dovrebbe corrispondere il tributo in ogni caso, mentre il concedente il *leasing* non pagherebbe fino a quando non fosse rientrato in possesso del bene, scaricando in tal modo sull'erario gli effetti pregiudizievoli dell'inadempimento di un'obbligazione privatistica.

1.3. Secondo l'opposto indirizzo, invece, per durata del contratto di locazione finanziaria dovrebbe intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna effettiva del bene al locatore.

L'utilizzatore, dunque, sarebbe il soggetto passivo IMU fino alla data di riconsegna dell'immobile, comprovata dal relativo verbale.

Questa tesi (cfr., nella giurisprudenza di merito, CTP Reggio Emilia, 8 luglio 2016 n. 218, CTP Terni n. 274/2016, CTP Pavia n. 180/2016) si fonda sulle istruzioni contenute nel D.M. 30 ottobre 2012, lì dove si specifica che, nel caso di risoluzione anticipata del contratto o di mancato esercizio del riscatto finale del bene, il passaggio della soggettività passiva si verifica con la riconsegna del bene, comprovata dal relativo verbale; nonché sulla Legge di stabilità per il 2014, la quale - nell'ambito della IUC (imposta unica municipale che comprende IMU, TASI e TARI) aveva previsto che la TASI fosse dovuta dal locatario per tutta la durata del contratto: intendendosi come tale il periodo che intercorre tra la stipula e la riconsegna del bene al locatore (comprovata dal verbale di consegna).

Un ulteriore argomento che viene speso a favore di tale indirizzo è rappresentato dalle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU (approvate con D.M. 30.10.2012 e attualmente in vigore), le quali prevedono quanto segue, al paragrafo 1.4.:

- nel caso di locazione finanziaria per l'acquisto dell'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione con contestuale stipula del contratto di *leasing*, il locatario deve presentare la dichiarazione IMU entro 90 giorni dalla data di stipula del contratto stesso, essendo il locatario il soggetto passivo dell'IMU a decorrere dalla data della stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso. La società di *leasing* non ha alcun obbligo dichiarativo;

- nel caso, invece, 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.

Le istruzioni individuano, pertanto, la data del verbale di riconsegna quale momento dal quale decorre il termine per la presentazione della dichiarazione.

Anche se le istruzioni individuano il detto momento, e non anche espressamente quello in cui cambia il soggetto passivo, esisterebbe una linea interpretativa nel senso di identificare in modo unico tali due momenti.

Infine, nel richiamare la normativa dettata in tema di TASI dalla Legge di stabilità 2014, si sostiene che la stessa non potrebbe non applicarsi anche all'IMU, non potendoci essere discrasia tra i due tipi di tributi, anche per una questione di coerenza del sistema.

Ai fini del tributo sui servizi indivisibili, la Legge n. 14 del 2013, art. 1, comma 672 precisa che "in caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della 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".

Pertanto, ai fini della TASI, che pur rientra insieme all'IMU e alla TARI nella "IUC - imposta unica comunale", la norma è chiara nell'indicare il termine della soggettività passiva del conduttore nella data di riconsegna. Applicando l'interpretazione favorevole a far coincidere il ritorno in capo alla società concedente della legittimazione passiva con la risoluzione del contratto, si avrebbe un diverso periodo di imposizione in capo al conduttore: fino alla cessazione del contratto, ai fini IMU, e fino alla riconsegna del bene ai fini della TASI.

1.4. In senso contrario a quest'ultimo approccio, si è posto in evidenza che non avrebbe rilevanza, quanto all'IMU, la norma prevista per la TASI, poiché le due imposizioni tri-

butarie hanno presupposti differenti. La TASI è 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. L'IMU, invece, prescinde del tutto dalla fruizione dei servizi, tanto che ha come unico presupposto il possesso di fabbricati ed aree. Dalla differenza di natura e dei presupposti delle due obbligazioni tributarie discenderebbe l'impossibilità di formulare interpretazioni analogiche tra le due disposizioni.

Del resto, argomentando *a contrario*, proprio la necessità, avvertita dal legislatore, di introdurre una disciplina in tema di TASI, sul punto, difforme rispetto a quella già vigente in tema di IMU deporrebbe nel senso di ritenere che quest'ultima, peraltro non modificata, dovrebbe intendersi nei termini avallati dal primo orientamento.

1.5. Tuttavia, numerosi elementi depongono a favore della tesi avallata dal secondo indirizzo, che, con gli opportuni accorgimenti, si intende qui condividere.

Il presupposto dell'IMU (come quello della "vecchia" ICI) è testualmente individuato dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8 nel "possesso" dei beni immobili.

Tuttavia, per effetto di quanto previsto dalla norma sulla soggettività passiva dell'IMU (del citato decreto, art. 9, comma 1 formulato in termini identici a quelli del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3 in materia di ICI), ciò che il citato D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8 chiama "possesso" ha un contenuto diverso (perché più ampio) della nozione di "possesso" delineata dall'art. 1140 c.c., comma 1. Ai fini dei menzionati tributi, infatti, si qualificano come possessori anche soggetti che, alla stregua del diritto civile, tali non sono, siccome dispongono dell'immobile sulla base non di un diritto reale di godimento, bensì di un diritto personale e, dunque, si qualificano (civilisticamente) come detentori qualificati.

In particolare, un soggetto che, per il diritto civile, è un detentore qualificato (e che, invece, viene annoverato tra i possessori dalle disposizioni sulla soggettività passiva dell'ICI, dell'IMU e della TASI) è proprio l'utilizzatore in *leasing*, il quale è gravato della responsabilità dei citati tributi "per l'intera durata del contratto".

In quest'ottica, viene depotenziato l'argomento secondo cui l'utilizzatore, "possessore" al momento della stipula del contratto di *leasing*, diventerebbe un mero detentore (peraltro abusivo) al momento della risoluzione dello stesso, dovendosi riconoscerli tecnicamente la veste di detentore *ab initio*.

1.5.1. Questo, peraltro, non significa che l'utilizzatore in *leasing* sia sprovvisto di poteri e facoltà assimilabili a quelli di un possessore in senso proprio.

In particolare, l'utilizzatore in *leasing* pacificamente, con il contratto, allaccia una relazione giuridica con il bene assai più penetrante di quella facente capo alla stessa società concedente, la quale, come più volte affermato da questa Corte (tra le molte, Cass., Sez. III, sent. n. 3362 del 13 febbraio 2014), esercita sul bene una proprietà di tipo "formale o fiduciario", la cui sola funzione è, cioè, quella di garantire l'impresa stessa contro l'unico rischio che le deriva dal contratto di *leasing* (quello dell'inadempimento dell'utilizzatore all'obbligazione di pagamento dei canoni), potendosi riconoscere all'utilizzatore, invece, "una sorta di utile dominio".

La ragione per la quale l'utilizzatore in *leasing* (che per il diritto civile è solo un detentore del bene) viene riguardato e trattato alla stregua di un possessore dalla disciplina del-

l'IMU (della TASI e della vecchia ICI) risiede proprio nel fatto che solo l'utilizzatore, in virtù del contratto, esercita i poteri e le facoltà e, al contempo, assume i doveri e i rischi (ossia i rischi di perimento, perdita e danneggiamento del bene, nonché di danni a cose o persone causati dal bene), che tipicamente fanno capo ad un possessore (ed anche al proprietario).

Non a caso tale disciplina individua il momento iniziale (per così dire) della soggettività passiva dell'utilizzatore in quello della sottoscrizione del contratto (e non in quello nel quale l'utilizzatore riceve in consegna il bene).

È con la sottoscrizione, infatti, che il contratto, sul piano civilistico, inizia a produrre i propri effetti, facendo acquisire, appunto, all'utilizzatore la situazione (di potere e di responsabilità) che tipicamente connota la sua posizione nei confronti dell'impresa concedente e dei terzi.

1.5.2. Una volta chiarito che l'inclusione dell'utilizzatore in *leasing* nell'elenco dei soggetti passivi del tributo si spiega con l'idoneità del contratto di *leasing* ad attribuire in via esclusiva all'utilizzatore i benefici e gli oneri che, normalmente, fanno capo a chi abbia la proprietà del bene, si deve, poi, riconoscere anche che (sempre in virtù del contratto) questa situazione si protrae del tutto invariata fino a quando l'utilizzatore mantiene presso di sé la disponibilità concreta dell'immobile.

A dimostrarlo è, prima di tutto, la costante presenza nei formulari impiegati dalle imprese di *leasing* per la conclusione dei contatti con la clientela di clausole che:

- addossano all'utilizzatore i rischi pertinenti il bene in *leasing* fino al momento in cui (in assenza di opzione di riscatto) non provveda alla materiale restituzione del bene e
- fanno, altresì, obbligo all'utilizzatore di stipulare e mantenere, in favore lo dell'impresa di *leasing*, una polizza assicurativa contro i suddetti rischi, di nuovo, fino ad eventuale riconsegna del bene.

Si tratta di clausole che non si giustificerebbero causalmente (e che, dunque, non sarebbero state riconosciute come valide, e non vessatorie, dalla giurisprudenza) se non fosse dato affermare che la peculiare relazione che, per effetto del contratto di *leasing*, l'utilizzatore instaura con il bene si mantiene intatta, in fatto e in diritto, fin quando il primo mantiene la disponibilità materiale del secondo.

1.5.3. Un'affermazione in tal senso risulta corretta, data la vigenza, nel nostro ordinamento, di un più generale principio secondo il quale, nei contratti di durata che attribuiscono ad un soggetto il diritto di godere di un bene altrui, la mancata riconsegna del bene stesso a seguito della risoluzione del rapporto per causa del conduttore determina la permanenza in capo a quest'ultimo degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto (*mora debitoris perpetuat obligationem*). Fenomeno, questo, che questa Corte ha efficacemente definito come di "ultrattività" del contratto, nell'ambito di una giurisprudenza che si è certamente formata soprattutto in riferimento ai contratti di locazione semplice, ma non differisce, in concreto (negli esiti), da quella che più specificamente si è occupata della risoluzione anticipata del *leasing* per inadempimento dell'utilizzatore.

Secondo la giurisprudenza in parola, infatti, in caso di risoluzione della locazione, il locatario conserva, fino alla riconsegna del bene, la stessa posizione che aveva nella fase fisiologica del rapporto, che dunque continua da questo punto di vista a produrre i suoi effetti tipici, quale in specie quello di gravare il locatario di tutti i rischi inerenti alla perdita o al deterioramento del bene locato e di danni a terzi, degli obblighi di custodia, manutenzione e riconsegna del bene, nonché dell'obbligazione (*ex art. 1591 c.c.*) di corrispondere il canone correlato al godimento del bene para-

metrato all'importo stabilito nel contratto (v., tra le molte, Cass., sentt. nn. 2617/1963, 2672/1981, 5456/1986, 11055/1993, 9977/2011, 9549/2010, 2372072008, 11118/2013, 22924/2012, 22924/2012, 6253/2015).

Tra le menzionate pronunce, si segnala, in particolare, Sez. 3, sentenza n. 22924 del 13/12/2012, secondo cui, in tema di locazioni di immobili urbani adibiti ad attività commerciali, il conduttore che, alla scadenza del contratto, rifiuta la restituzione dell'immobile, in attesa che il locatore gli corrisponda la dovuta indennità di avviamento, è obbligato, ai sensi dell'art. 1591 c.c., al pagamento del corrispettivo rapportato al canone legalmente dovuto, sostituendosi tale importo, anche in tale fase di ultrattività del rapporto, a quello contrattuale eventualmente convenuto in contrasto con la legge.

1.5.4. Inoltre, avuto riguardo al caso di risoluzione di un contratto di *leasing* c.d. traslativo, mancando una disciplina *ad hoc* per quest'ultimo caso, la giurisprudenza in discorso ritiene applicabile, in via analogica, la disciplina della risoluzione anticipata della c.d. vendita a rate per inadempimento del compratore di cui all'art. 1526 c.c. e, quindi, estende all'utilizzatore moroso il diritto (dell'acquirente a rate) alla restituzione dei canoni versati all'impresa concedente (al netto di un equo compenso per il godimento del bene). Diritto, che, però, sorge solo dopo che l'utilizzatore stesso abbia provveduto alla riconsegna del bene, perché è solo in tale momento che l'utilizzatore si spoglia delle facoltà, degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto. È solo in tale momento, cioè, che il rapporto contrattuale si estingue e cessa di produrre i propri effetti.

Tanto è vero che in più occasioni questa Corte ha affermato il principio secondo cui nel *leasing* traslativo, al quale si applica per analogia la disciplina dettata dall'art. 1526 c.c. per la risoluzione del contratto di vendita con riserva di proprietà in caso di inadempimento dell'utilizzatore, quest'ultimo, riconsegnato il bene, ha diritto alla restituzione delle rate riscosse, mentre il concedente ha diritto ad un equo compenso per l'uso della cosa (Sez. 3, sentenza n. 9161 del 24/06/2002; conf. Sez. 3, sentenza n. 73 del 08/01/2010 e Sez. 3, sentenza n. 29020 del 13/11/2018).

1.5.5. Tale essendo il quadro delle norme e dei principi (di diritto civile e tributario) da prendere a riferimento allorché ci si interroga sull'efficacia temporale del *leasing*, risulta evidente, poi, come tanto le istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU per il 2012 (di cui al D.M. 30 ottobre 2012) quanto la disciplina della TASI (L. n. 143 del 2013, art. 1, comma 672), nel precisare che per "durata del contratto di *leasing*" deve intendersi tutto il periodo che va dalla data di stipulazione del contratto a quella di riconsegna del bene, comprovata da apposito verbale, non hanno introdotto nel sistema alcun elemento di novità/specialità, essendosi limitate, piuttosto, a confermare (esplicitare) l'efficacia anche agli effetti del diritto tributario di una regola generale in tema di locazione finanziaria.

1.5.6. Il primo degli argomenti di segno contrario fa leva sulla formulazione letterale del D.L. n. 23 del 2011, art. 9, comma 1, che pone l'obbligazione tributaria in capo all'utilizzatore "per tutta la durata del contratto".

Si tratta, però, di un classico esempio di tautologia. A ben vedere, infatti, l'argomento in esame può parafrasarsi in questi termini: "la 'durata del contratto' alla quale fa riferimento al D.L. n. 23 del 2011, art. 9, comma 1, non comprende il periodo che va dalla comunicazione della risoluzione alla riconsegna del bene perché il D.L. n. 23 del 2011, art. 9, comma 1, fa riferimento alla 'durata del contratto'".

Un argomento così strutturato, però, risulta privo di persuasività già sul piano logico, ancora prima che su quello giuridico, in quanto si risolve in un ragionamento che assume (implicitamente) come dato di partenza proprio il fatto (l'estraneità del periodo che va dalla risoluzione alla riconsegna del bene) che, invece, vorrebbe e dovrebbe dimostrare.

1.5.7. Occorre evitare l'indebita confusione di due piani - quello delle conseguenze del ritardo dell'utilizzatore nella restituzione del bene all'impresa di *leasing* nei rapporti tra le parti, da un lato, e quella delle conseguenze del medesimo fatto nel rapporto d'imposta tra il soggetto passivo e l'ente impositore - che sono e debbono mantenersi del tutto distinti tra loro, siccome afferenti rapporti (obbligatori) parimenti diversi (l'uno di carattere privatistico, l'altro di carattere pubblicistico).

Il problema di stabilire dove (in capo a chi) si collochi la soggettività passiva dell'IMU per il periodo di durata del suddetto ritardo si pone in relazione all'esigenza di tutela di un interesse generale (alla corretta applicazione dei tributi). In quanto tale, esso non può trovare la propria soluzione che all'interno dei principi del sistema normativo tributario e, particolarmente, nel principio della capacità contributiva.

A ben vedere, del resto, gli artt. 1591 e 1526 c.c. assumono rilevanza nel senso della conferma che tali norme offrono in ordine alla persistenza (e, quindi, nella "durata") del rapporto contrattuale pur dopo la risoluzione o la scadenza del termine finale del contratto e fino alla restituzione dell'immobile.

1.5.8. Né, come si è visto, in senso ostativo alla tesi che si è avallata potrebbe invocare l'argomento per cui, a seguito della risoluzione del contratto, l'utilizzatore diventerebbe un mero detentore del bene. Invero, per il diritto civile, come si è già visto, l'utilizzatore in *leasing* non è mai possessore in senso proprio (giacché non dispone del bene in virtù di un diritto reale di godimento idoneo a conferirgli, appunto, il possesso *ex art.* 1140 c.c.), ma solo un detentore. Ciò rappresenta un ulteriore elemento a conferma del fatto che, di per sé, la risoluzione anticipata del contratto non può produrre l'effetto di apportare quella modificazione sostanziale minima necessaria alla situazione giuridica dell'utilizzatore che, sola, potrebbe giustificare in diritto il trasferimento della responsabilità del tributo.

2. In definitiva, il ricorso merita di essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, accogliendosi il ricorso originario della contribuente. L'assenza di precedenti specifici sul tema e la obiettiva opinabilità della questione giustificano la compensazione integrale delle spese con riferimento ai gradi di merito, laddove le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa per intero le spese relative ai gradi di merito e condanna la resistente al rimborso, in favore del ricorrente, delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in euro 3.800,00, oltre spese forfetarie ed accessori di legge.

Commento

Antonio Piccolo

Con la sentenza n. 19166/2019 in rassegna i giudici tributari di legittimità, vale a dire la Sezione tributaria della Corte di cassazione, intervenendo nuovamente sulla dibattuta questione giuridica in ordine alla soggettività passiva ai fini IMU in caso di risoluzione anticipata del contratto di *leasing* immobiliare, hanno pronunciato una decisione completamente a favore delle imprese di *leasing* e quindi totalmente opposta alla precedente sentenza n. 13793/2019, pronunciata appena qualche mese fa.

Secondo il supremo Collegio che ha vergato la sentenza n. 19166/2019 in commento, dunque, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo ai fini IMU è il locatario anche a seguito della risoluzione anticipata del relativo contratto di *leasing*, fino a quando non viene effettuata la riconsegna del bene. Ma come sia possibile - si chiederebbe chiunque - che lo stesso massimo organo della giurisdizione ordinaria con sentenza n. 13793, pronunciata il 12 aprile e depositata il 22 maggio 2019, abbia affermato la soggettività passiva IMU in capo al locatore o concedente (imprese di *leasing*), mentre con sentenza n. 19166, pronunciata il 2 aprile e depositata il 17 luglio 2019, abbia condiviso la diversa e contraria tesi sostenuta dalle imprese di *leasing* affermando la soggettività passiva IMU in capo al locatario o utilizzatore.

Ciò che ha destato maggiore perplessità è che la diversa ed opposta interpretazione sia stata formulata senza che le due decisioni si siano “incrociate”, nonostante la concomitanza delle decisioni stesse e la presenza della medesima società di *leasing*. A tacere sul fondamentale rilievo che anche in Italia la Suprema Corte di cassazione è al vertice della giurisdizione ordinaria e che, tra le principali funzioni che la legge le attribuisce (art. 65, primo comma, del R.D. n. 12/1941), v'è quella di assicurare fra l'altro “l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni”. Evidentemente c'è qualcosa che non funziona, se anche la Suprema Corte di cassazione non riesce a fornire un'interpretazione unifor-

me della legge nel giro di poche settimane (1), complicando la vita a Comuni impositori competenti e contribuenti interessati (società o imprese di *leasing* e locatari o utilizzatori), nonché alle Commissioni tributarie adite. Nello specifico i giudici della sentenza in esame, in primo luogo, hanno riepilogato le seguenti due tesi poste a confronto:

a) quella del Comune: il soggetto passivo dell'IMU è il locatario o utilizzatore (o detentore) solamente fino a quando vige il contratto di *leasing*, mentre dalla data della sua risoluzione anticipata la soggettività passiva ritorna in capo al locatore o proprietario (società o impresa di *leasing*), a prescindere dalla materiale riconsegna (immediata o successiva) dell'immobile. Tale tesi, come già evidenziato nel commento alla precedente sentenza n. 13793/2019, poggia esclusivamente sul dettato letterale dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 che, nell'individuare la decorrenza della soggettività passiva in capo al locatario o conduttore, fa riferimento soltanto alla data di stipulazione del contratto e quindi non anche alla materiale consegna o riconsegna del bene. In buona sostanza, secondo il primo indirizzo giurisprudenziale, poiché la TASI è un tributo diverso dall'IMU e l'art. 1, comma 672, della Legge n. 147/2013 (Legge di stabilità 2014) non riveste alcuna valenza interpretativa, è il titolo, ossia il contratto di *leasing*, a determinare la soggettività passiva ai fini dell'IMU e non la disponibilità materiale dell'immobile;

b) quella della società di *leasing*: il soggetto passivo dell'IMU è il locatario o utilizzatore fino alla data della materiale riconsegna dell'immobile, comprovata dal relativo verbale. Tale tesi, accolta dal supremo Collegio giudicante, come si vedrà meglio nel prosieguo, poggia anche sul dettato letterale dell'art. 1, comma 672, della Legge n. 147/2013, applicabile in via interpretativa all'IMU, secondo cui, in caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della 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, com-

(1) Negli stessi termini, cfr. ord. 17 luglio 2019, n. 19204 e sent. 18 luglio 2019, n. 19316.

provata dal verbale di consegna". Inoltre, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU/TASI, approvate con D.M. 30 ottobre 2012, fanno decorrere il termine per l'adempimento dichiarativo, in caso di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto di opzione finale (riscatto) del contratto di locazione finanziaria, dalla data di riconsegna dell'immobile alla società di *leasing*, comprovata da apposito verbale (par. 1.4).

Secondo il massimo Collegio giudicante, il quale, accogliendo la tesi della ricorrente società di *leasing*, ha delineato un nuovo indirizzo giurisprudenziale perfettamente opposto a quello tracciato dalla precedente sentenza n. 13793/2019, la nozione di "possesso" prevista dalla disciplina dell'IMU ha un contenuto più ampio di quella civilistica delineata dall'art. 1140, primo comma, del Codice civile. Ai fini dell'ICI e dell'IMU, infatti, si qualificano come "possessori" anche soggetti che, alla stregua del diritto civile, tali non sono, siccome dispongono dell'immobile sulla base, non di un diritto reale di godimento, bensì di un diritto personale e, dunque, sotto il profilo civilistico si configurano come "detentori" qualificati (2). In particolare, prosegue il Collegio, un soggetto che per il diritto civile è un detentore qualificato - e che invece viene annoverato tra i possessori dalle discipline dell'ICI e dell'IMU e quindi soggetto passivo di imposta - è proprio il locatario o utilizzatore, il quale è gravato della responsabilità dei citati tributi "per l'intera durata del contratto". Depotenziato la tesi secondo cui l'utilizzatore, "possessore" al momento della stipula del contratto di *leasing*, diventerebbe un mero "detentore"

(peraltro abusivo) al momento della risoluzione del contratto stesso, i supremi giudici hanno così valorizzato anche ai fini tributari la propria giurisprudenza in tema di "ultrattività" degli effetti civilistici del contratto di locazione finanziaria, i quali si estendono fino alla riconsegna dell'immobile, determinando il permanere delle obbligazioni contrattuali, dei rischi e degli oneri in capo al locatario. Sicché gli stessi giudici hanno ritenuto che le relative indicazioni contenute, sia nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU/TASI, sia nella citata disposizione cui al comma 672 della Legge n. 147/2013, hanno carattere non innovativo, ma ricognitivo di una regola generale in materia di contratto di locazione finanziaria, valevole agli effetti tributari e civilistici. A questo punto, dopo avere ricordato che la relativa disposizione di legge sulla soggettività passiva è una "finzione giuridica" (*fictio iuris*) la quale, come tale, non può dare spazio al criterio analogico o all'interpretazione analogica, la problematica dovrà essere risolta o dal legislatore in tempi brevissimi o dalle Sezioni Unite, se non si vuole attendere il formarsi di un indirizzo giurisprudenziale prevalente (che richiede tempi molto più lunghi). Nel frattempo, si segnala la sentenza n. 3145 depositata il 16 luglio 2019 con la quale la sezione terza della Commissione tributaria regionale di Milano ha ritenuto (verosimilmente recependo i supremi principi stabiliti solamente nella sentenza n. 13793/2019) che, in caso di contratto di *leasing* risolto per inadempimento del conduttore, il soggetto passivo dell'IMU è la società locatrice, anche se non c'è stata la riconsegna materiale dell'immobile.

(2) Cfr. circolare 18 maggio 1999, n. 109/E; risoluzione 6 marzo 2003, n. 1/DPF.