

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

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. De Masi, Est. Caprioli - Sent. n. 13793 del 12 aprile 2019, dep. il 22 maggio 2019)

IMU - Soggetti passivi - Contratto di *leasing* immobiliare - Risoluzione anticipata - Soggettività del locatore - Sussistenza - Riconsegna dell'immobile dopo la data di risoluzione del contratto - Irrilevanza

In caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare, la soggettività passiva ai fini dell'IMU compete al locatore e non al locatario o conduttore, anche se la materiale riconsegna dell'immobile verrà effettuata dopo la data della risoluzione del contratto stesso.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IMU, anno 2012)

Svolgimento del processo

Con sentenza nr. 2993/2016 la CTR di Milano rigettava l'appello proposto dal Comune di Lonate Pozzolo avverso la pronuncia della CTP di Varese con cui era stato accolto il ricorso proposto da Leansint S.p.A. (ora Mediocredito Italiano S.p.A.) avverso l'avviso di accertamento comportante la richiesta di pagamento del saldo IMU per l'anno 2012 in relazione ad un cespite immobiliare concesso in locazione finanziaria alla società Co.E.PI S.r.l. e successivamente risolto per mancato pagamento dei canoni.

Il giudice di appello rilevava che il soggetto passivo dell'imposta IMU nel caso di risoluzione del contratto senza l'avvenuta consegna del bene doveva essere individuato nell'utilizzatore del cespite immobiliare non essendo la società di *leasing* nel possesso e nel godimento dell'immobile così come richiesto dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8, comma 2.

Interpretazione questa che sempre secondo la CTR era avallata dalla previsione contenuta nella L. di stabilità, art. 1, comma 672, che nell'ambito della disciplina diretta a definire la cornice dei tributi di spettanza comunale raggruppati nell'imposta unica comunale, ha previsto che nel caso di locazione finanziaria la TASI sia dovuta dal locatario dalla data della stipula alla data della consegna del bene al locatore comprovata dal verbale di consegna. Avverso tale pronuncia propone appello il Comune di Lonate Pozzolo chiedendo con un unico motivo la cassazione della sentenza e la conferma del provvedimento impositivo.

Si costituisce la società Mediocredito Italiano S.p.A. istando per il rigetto del ricorso.

La controricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Con un unico articolato motivo il Comune denuncia la violazione del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9.

In particolare sostiene che il menzionato art. 9 individua il soggetto passivo dell'IMU per gli immobili da costruire o in corso di costruzione concessi in locazione finanziaria nel

locatario a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto.

Rileva che il richiamo operato dall'impugnata decisione al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8, comma 2, non sarebbe pertinente in quanto il legislatore con il termine possesso ha inteso fare riferimento al titolare di un diritto di natura reale od obbligatoria elencati all'art. 9, comma 1.

Afferma pertanto che la risoluzione del rapporto di *leasing* farebbe ritornare automaticamente al locatore proprietario dell'immobile la soggettività passiva dell'imposta in questione a prescindere dalla restituzione materiale del bene. Osserva inoltre che il riferimento operato dal giudice del gravame alla disciplina TASI non sarebbe anche in questo caso pertinente non solo perché tale normativa è stata introdotta successivamente all'anno di imposta in contestazione ma anche e soprattutto perché disciplina speciale caratterizzata da uno più stretto legame con la detenzione del bene anziché con la proprietà. Le censure nei termini in cui sono state sopra riassunte sono fondate.

La problematica introdotta in causa riguarda l'individuazione del soggetto passivo nel caso di cessazione del contratto di locazione finanziaria, ove la riconsegna dell'immobile avvenga solo in data successiva.

È necessario ai fini della risoluzione della questione muovere dal dato normativo di riferimento.

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: "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.”. Dal chiaro dettato normativo contenuto nel menzionato articolo ove si precisa che nel *leasing* soggetto passivo IMU è il locatario per tutta la durata del contratto, 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.

In concreto è il titolo (cioè il contratto stipulato) che determina la soggettività passiva del locatario finanziario e non certo la disponibilità materiale del bene. Infatti, per il legislatore fiscale 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 pure quand'anche fosse che il bene non sia 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”).

Così pure la cessazione dello *status* di soggetto passivo IMU viene chiaramente individuate dalla norma primaria

di imposta e per l'effetto il locatario finanziario non si apprezza più come soggetto passivo, non tanto dalla riconsegna del bene al concedente, ma dal momento della cessazione 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 oppure, nelle ipotesi di risoluzione anticipata per inadempimento, come nella fattispecie, dal momento in cui il contratto è stato risolto.

In questo quadro non appare pertinente il richiamo operato dal giudice del gravame alla normativa della TASI non potendosi applicare la medesima disposizione, che è riferita a un diverso tributo e che non riveste certo valenza interpretativa.

L'accertamento del Comune deve essere pertanto confermato.

L'impugnata sentenza va cassata con il rigetto dell'originario ricorso non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto.

La novità delle questioni trattate giustifica la compensazione dell'intero procedimento.

P.Q.M.

La Suprema Corte:

Accoglie il ricorso cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso del contribuente; compensa le spese dell'intero procedimento.

Commento

Antonio Piccolo

Con la sentenza n. 13793/2019 in commento i giudici tributari di legittimità, intervenendo per la prima volta sul tema, hanno risolto a favore dei Comuni la dibattuta questione giuridica in ordine alla soggettività passiva ai fini dell'IMU in caso di risoluzione anticipata del contratto di *leasing* immobiliare, dopo le innumerevoli decisioni contrastanti e divergenti pronunciate dalla giurisprudenza tributaria di merito (1).

Questione giuridica divenuta spinosa e vivace tra Comuni impositori ed imprese di *leasing* sin dall'anno 2012, ossia dalla prima annualità di applicazione dell'IMU, concernente la corretta individuazione del soggetto passivo del nuovo balzello comunale nel periodo intercorrente tra la data di avvenuta risoluzione del contratto di locazione finanziaria e quella in cui l'impresa

concedente ottiene la materiale restituzione dell'immobile da parte del locatario o utilizzatore.

Prima dei pronunciamenti delle Commissioni tributarie, l'Associazione italiana *leasing* (Assilea), con circolare n. 32 del 2 novembre 2012, aveva sostenuto che l'impresa di *leasing* è soggetto passivo dell'IMU soltanto dalla data della materiale riconsegna dell'immobile (2); mentre l'Istituto di finanza degli enti locali (IFEL), con nota del 4 novembre 2013, aveva ritenuto che l'IMU è a carico dell'impresa di *leasing* anche se l'immobile non le viene riconsegnato, in quanto l'ex locatario o utilizzatore non può essere considerato possessore del bene, ma semplice detentore (peraltro) senza alcun titolo giuridico (3).

(1) Per tutte, Comm. trib. prov. di Varese n. 187/1/17; Comm. trib. prov. di Milano n. 1487/9/17; Comm. trib. reg. di Milano n. 1178/23/17; Comm. trib. reg. di Venezia n. 404/2/18; Comm. trib. reg. di Milano n. 4084/3/18.

(2) Conforme, circolare n. 36/2012; lettera n. 3/2018, pag. 38.

(3) Conforme, Anci Emilia-Romagna, nota dell'11 febbraio 2014, prot. 36; Garante del contribuente per la Regione Emilia-Romagna, risoluzione n. 1972 del 16 gennaio 2014.

Le Commissioni tributarie hanno vergato le proprie decisioni, dopo avere esaminato il seguente quadro normativo di riferimento. L'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011, nel delineare la categoria dei contribuenti IMU, ha stabilito espressamente, al terzo periodo del comma 1, che il soggetto passivo per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, è il locatario "a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto". Al riguardo il Dipartimento delle Finanze, con circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF, recante i primi chiarimenti sull'IMU, ha ricordato al paragrafo 3 che sono soggetti passivi anche il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo IMU a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Successivamente lo stesso Ministero, con Decreto del 30 ottobre 2012, recante l'approvazione del primo modello di dichiarazione IMU e le relative istruzioni di compilazione, ha precisato (per quel che ci interessa) che:

- le dichiarazioni ICI già presentate sono compatibili anche ai fini dell'IMU (par. 1.3);
- il locatario, 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*, deve presentare la dichiarazione IMU entro 90 giorni dalla data di stipula del contratto stesso, rivestendo la qualità di "soggetto passivo" a decorrere - come sancito espressamente dalla norma di legge - dalla data della stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso. La società o impresa di *leasing* non ha alcun obbligo dichiarativo (4);
- la società o impresa di *leasing* (quale nuovo soggetto passivo) e il locatario (non più contribuente IMU), nel caso di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto di opzione finale (riscatto) del contratto di locazione finanziaria, sono i soggetti sui quali grava l'onere dichiarativo, da assolvere entro 90 giorni dalla data di riconsegna dell'immobile, comprovata da apposito verbale (5).

L'art. 1 della Legge n. 147/2013 (Legge di stabilità 2014), dopo avere istituito con il comma 639 - operativo dal 1° gennaio 2014 - l'imposta unica comunale (IUC), costituita dall'IMU, dalla TASI e dalla TARI, ha stabilito al comma 672 che la

TASI (tributo per i servizi indivisibili), in caso di locazione finanziaria, è dovuta dal locatario "a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto". Per durata del contratto di locazione finanziaria - così la medesima previsione - deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna. Infine il successivo comma 703 ha disposto esplicitamente che l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU.

Secondo l'Assilea, tale comma 672 ha natura interpretativa e si applica anche ai fini dell'IMU; mentre l'IFEL (Fondazione Anci), interpretando soltanto la norma IMU, ha ribadito che 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 o impresa di *leasing*, l'IMU è dovuta, a decorrere dalla data di risoluzione anticipata, dalla società o impresa locatrice.

Con la sentenza in commento gli Ermellini hanno avvalorato quest'ultima tesi, accogliendo il ricorso proposto da un ente locale contro una delle prime decisioni, se non la prima, pronunciata dalla Comm. trib. reg. di Milano (6). In particolare, i giudici di legittimità, in modo chiaro e semplice, hanno affermato che ai fini dell'IMU la soggettività passiva, in caso di risoluzione anticipata del contratto di *leasing*, va individuata in capo alla società o impresa di *leasing*, anche se la stessa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario o utilizzatore. Questo perché - così i giudici del Palazzaccio - il legislatore ha ritenuto rilevante ai fini dell'IMU, non già la riconsegna 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, tenendo conto che la TASI è un tributo diverso dall'IMU e che il citato comma 672 non riveste alcuna valenza interpretativa, è il titolo, cioè il contratto di *leasing* stipulato, a determinare la soggettività passiva ai fini dell'IMU e non la disponibilità materiale dell'immobile. Tale principio si applica anche all'IMI (Comuni della Provincia autonoma di Bolzano) e all'IMIS (Comune della Provincia autonoma di Trento).

(4) Par. 1.4.
(5) Par. 1.4.

(6) Sent. n. 2993/13/16.