Ordinanza del 05/09/2022 n. 26057 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

IMU - Sanzioni.

Massima:

In tema di IMU, la società di leasing è tenuta a pagare l'imposta in caso di risoluzione del contratto anche se l'immobile non è stato riconsegnato dall'utilizzatore e non ha la materiale disponibilità del bene. Tuttavia, l'oggettiva incertezza nell'interpretazione delle norme di legge violate, dovuta anche ai contrasti interpretativi sulla questione riguardante la soggettività passiva, comporta l'annullamento delle sanzioni tributarie irrogate al locatore dall'ente impositore.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Premesso che:

1. la spa Monte dei Paschi di Siena Leasing & Factoring Banca per i Servizi Finanziari alla Imprese ricorre, con cinque motivi, per la cassazione della sentenza in epigrafe con cui la CTR dell'Abruzzo ha confermato la decisione di primo grado sfavorevole ad essa ricorrente in controversia su impugnazione di avvisi di accertamento per mancato pagamento dell'IMU degli anni (OMISSIS), emessi dal Comune di Controguerra in riferimento ad un immobile oggetto di contratto di locazione finanziaria tra essa ricorrente, concedente, e la società IFOA Produzioni srl, utilizzatrice, e non restituito da quest'ultima malgrado la risoluzione del contratto in data 2 gennaio 2012.

La CTR, in particolare, ha ritenuto che il soggetto passivo dell'IMU è il proprietario concedente dal momento della risoluzione del contratto e che non vi erano i presupposti per giustificare la condotta della ricorrente e così per esentarla dalle sanzioni e interessi accessori alla pretesa;

2. il Comune di Controguerra resiste con controricorso;

3. le parti hanno depositato memoria.

Considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso viene lamentata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8 e art. 9, comma 1, e della L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 672. Sostiene la ricorrente che soggetto passivo dell'IMU in caso di leasing sarebbe il locatario fino alla data di riconsegna del bene al locatore;

2. il motivo è infondato. Questa Corte ha affermato che, in base al disposto di cui al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9 soggetto passivo dell'imposta municipale unica (IMU), in caso di risoluzione del contratto di "leasing", torna ad essere il locatore, ancorchè non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario, in quanto, ai fini impositivi, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili "erga omnes", la quale permane fintantochè è in vita il rapporto giuridico, traducendosi invece in mera detenzione senza titolo in seguito al suo venir meno, senza che rilevi, in senso contrario, la disciplina in tema di tributo per i servizi indivisibili (TASI), dovuta - viceversa dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente (Cass. nn. 418/2021; 12448/2021; 34243/2019; 29973, 25249 e 13793 del 2019; in particolare la n. 29973 del 2019 che, come si dirà anche oltre in riferimento al quinto motivo di ricorso, ha analizzato criticamente l'opposto isolato orientamento espresso da Cass. n. 19166 del 2019). La CTR ha deciso in conformità a questi principi;

3. col secondo motivo di ricorso viene lamentata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., art. 346 c.p.c. e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione del principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato, avendo la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo volto a far constatare la non irrogabilità delle sanzioni e degli interessi per il ricorrere di una ipotesi di affidamento incolpevole della contribuente ai sensi e per gli effetti della L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 2, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6;

4. col terzo motivo di ricorso, proposto in via subordinata rispetto al secondo, viene lamentata la violazione e/o falsi applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 132 c.p.c. ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per mancanza e/o insufficiente motivazione sulla questione della disapplicazione delle sanzioni e degli interessi.

5. i due motivi possono essere esaminati assieme. Si legge nella sentenza impugnata: "il chiaro ed inequivocabile dato normativo non consente di ritenere a tal riguardo giustificate la diversa condotta tributaria della contribuente sì da riconnettere alla stessa valenza giustificativa con conseguente esenzione da sanzione" La denunciata omissione di pronuncia dunque non sussiste. Nè sussiste il vizio di motivazione, ravvisabile, come noto, in conseguenza della riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, nella sole ipotesi di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazionale" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014; conforme, ex multis, Cass., Sez. 3 -, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017). La CTR, dicendo che il disposto legislativo "era chiaro ed inequivocabile" ha

espresso in modo altrettanto chiaro la ragione per cui ha ritenuto che la condotta della contribuente non potesse essere giustificata da alcuna situazione di incertezza normativa oggettiva -situazione che costituisce causa di esenzione dalla responsabilità amministrativa tributaria, ai sensi del D.P.R. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 - e che, dall'altro lato, non pc tesse essere stata tenuta sul fondato affidamento che si trattasse di condotta legittima ai sensi e per gli effetti della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2;

6. col quarto motivo viene lamentata la violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3. Sostiene la ricorrente che illegittimamente erano stati pretesi gli interessi sulle somme richieste ed erano state applicate le sanzioni, in quanto nella specie sussisteva un legittimo affidamento rispetto alle indicazioni dell'Autorità finanziaria di cui al D.M. 30 ottobre 2012, contenente istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU dell'anno 2012;

7. il motivo è infondato. La questione è già stata affrontata da questa Corte con ordinanza n. 31784 del 2021, nella quale, ricordato che "in tema di legittimo affidamento del contribuente (di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, commi 1 e 2 (c.d. Statuto del contribuente), che tale tutela ha voluto esplicitamente offrire, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indica, e la sussistenza dei due presupposti che precedono", è stato precisato che la disposizione regolamentare in parola non poteva costituire una esimente per la società locatrice dal momento che essa aveva riguardo al solo obbligo dichiarativo, posto a carico del locatario e del conduttore entro 90 giorni dalla riconsegna, peraltro chiarendo, "proprio in caso di risoluzione anticipata del contratto che il nuovo soggetto passivo dell'imposta è la società di leasing";

8. col quinto motivo viene lamentata a violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 in relazione alle sanzioni, in presenza di situazione di obiettiva incertezza normativa determinata da innumerevoli sentenze di merito (citate per estremi in ricorso) e dalla pronuncia di questa Corte n. 19166/2019, tutte nel senso 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" (così Cass. 191166/2019, cit.);

9. il motivo è fondato.

9.1. Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 dispone che "la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce". In modo analogo, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, prima parte, stabilisce che "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono".

9.2. "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).

9.3. Sulla questione della individuazione del soggetto passivo dell'IMU relativa ad un bene immobile concesso in locazione finanziaria nell'ipotesi di risoluzione anticipata del rapporto contrattuale cui non fa seguito l'immediata materiale restituzione del bene, la sezione quinta di questa Corte aveva nel 2019 emesso due decisioni a breve distanza di tempo di segno opposto. La prima è la sentenza n. 13793/2019 con cui era stato 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 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 de termina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisii o la disponibilità materiale del bene per mancata riconsegna dà 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 è la pronuncia n. 19166/2019 con la quale era stato stabilito che "per la durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione del contratto è ha 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 - presente anche nella giurisprudenza di merito (v., in senso conforme al primo orientamento di legittimità, tra altre e unitamente alle pronunce citate dalla ricorrente, Comm. trib. prov. Modena 12 aprile 2017 n. 327, Ctr Trieste n. 05/2016; 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; in senso opposto, sempre a titolo di esempio, Ctp Reggio Emilia, 218/2016; Ctp Terni n. 274/2016, Ctp Pavia n. 180/2016) - è stato poi superato dall'intervento di due ulteriori decisioni: la n. 25249/2019 e la numero n. 29973/2019 con cui è stato 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 leasing). In particolare la sentenza n. 29973/2019 si è fatta carico di confutare tutte le argomentazioni contenute nella pronuncia n. 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 dispbnibilità 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".

9.4. Alla luce del principio di cui al punto 9.2. e del quadro giurisprudenziale di cui al punto 9.3., risultano effettivan ente sussistenti i presupposti di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, prima parte.

9.5. Per completezza si osserva che l'eccezione sollevata dal Comune con memoria ex art. 380 bis c.p.c. e secondo cui ritenere sussistente una situazione di "incertezza giurisprudenziale in merito alla individuazione del soggetto passivo IMU nella fattispecie concreta di che trattasi costituisce per un verso accertamento di fatto precluso in sede di legittimità, ma anche una inammissibile e contraddittoria contestazione della corretta esegesi effettuata dai giudici tributari del dato normativo relativo al soggetto passivo IMU nella fattispecie concreta oggetto di questo giudizio", è giuridicamente insostenibile. In primo luogo, una valutazione, in termini di univocità o non del panorama giurisprudenziale non è un accertamento di circostanze della realtà fattuale. In secondo luogo, per questa Corte, la verifica del se la "esegesi effettuata dai giudici tributari del dato normativo"" sia stata corretta o meno, lungi dal costituire una "inammissibile e contraddittoria contestazione" dell'operato del giudice di merito, costituisce l'essenza della propria funzione istituzionale: "La corte suprema di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni; regola i conflitti di competenza e di attribuzioni, ed adempie gli altri compiti ad essa conferiti dalla legge" (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65, comma 1).

10. in conclusione, il quinto motivo di ricorso va accolto, i primi quattro motivi vanno rigettati, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e, non essendovi accertamenti in fatto da svolgere, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente in riferimento esclusivo alla non debenza delle sanzioni e con relativo rigetto in riferimento alla debenza delle imposte e degli interessi;

10. la novità della questione affrontata e l'esito complessivo del giudizio giustificano la compensazione integrale delle spese.

P.Q.M.

la Corte accoglie il quinto motivo di ricorso, rigetta gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata in riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente con esclusivo riguardo alla non debenza delle sanzioni e rigetta l'originario ricorso nel testo;

compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, svolta con modalità da remoto, il 8 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza