

Ordinanza del 07/03/2024 n. 6232 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IMU - Avviso accertamento - Leasing traslativo - Legittimazione passiva concedente

Massima:

In materia di 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, in quanto è 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 una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta. Pertanto, 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 e 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.

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

Testo:

Rilevato che

1. La Unicredit Leasing Spa proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia avverso gli avvisi di accertamento concernenti l'Imu per gli anni di imposta 2013 e 2014.
2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, ritenendo che il locatario fosse il soggetto passivo dell'Imu dalla data di stipula del contratto di locazione finanziaria e fino alla riconsegna del bene, comprovata dal relativo verbale.

3. Sull'appello del Comune di Bastia Umbria, la Commissione Tributaria Regionale Umbria accoglieva il gravame, evidenziando che l' art. 9, comma 1 , del D.Lgs. n. 23/2011 ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore, con la conseguenza che la cessazione dello status di soggetto passivo in capo a quest'ultimo non era correlata alla riconsegna del bene al concedente.

4. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la Unicredit Leasing Spa sulla base di un unico motivo. Il Comune di Bastia Umbria ha resistito con controricorso.

Con ordinanza interlocutoria del 19 gennaio 2023 il Collegio ha rinviato la causa a nuovo ruolo, al fine di consentire alla contribuente di valutare la possibilità di avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 186 ss, L. n. 197/2022 per l'ipotesi in cui il Comune avesse deliberato ai sensi del comma 205 del predetto art. 1.

Considerato che

1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 8, comma 2 , e 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 , in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c. , per aver la CTR individuato la soggettività passiva ai fini Imu in capo alla società di leasing proprietaria dell'immobile nel caso in cui, a seguito della risoluzione anticipata del contratto di locazione finanziaria, l'utilizzatore non abbia riconsegnato materialmente il bene.

1.1. Il motivo è infondato.

Preliminarmente, va evidenziato che la contribuente, dopo aver chiesto ed ottenuto la sospensione del giudizio ai sensi dell' art. 1, comma 197 , L. n. 197/2022 , non ha inteso avvalersi della definizione agevolata della controversia.

Ciò debitamente premesso, viene sottoposta allo scrutinio di questa Corte la questione della individuazione del soggetto passivo dell'IMU relativa ad un bene immobile concesso in locazione finanziaria nell'ipotesi, tutt'altro che infrequente, di risoluzione anticipata del rapporto contrattuale per morosità dell'utilizzatore cui non faccia seguito l'immediata materiale restituzione del bene. Il problema che si pone è quello di stabilire se, nel periodo intercorrente tra la cessazione di efficacia del contratto e la restituzione del bene, la titolarità passiva del rapporto fiscale sorga in capo al locatore, nella qualità di soggetto che giuridicamente possiede il bene, o all'utilizzatore, che materialmente ne dispone.

Nella fattispecie in esame risulta accertato che il contratto di locazione finanziaria fu risolto per morosità della società locataria e che il bene negli anni oggetto di accertamento (2013 e 2014) non fu restituito al proprietario.

Ciò premesso, va rilevato come, ai sensi dell' art. 9 del D.Lgs. 23/2011 , "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".

Sul punto sono recentemente intervenute, a distanza ravvicinata, due pronunce della sezione quinta della Corte di Cassazione.

La prima - la sentenza nr. 13793/2019 - ha 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, 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. 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 disponibilità materiale 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.". La seconda pronuncia - la nr. 19166/2019 - ha stabilito l'opposto principio 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 talché soggetto passivo Imu rimane l'utilizzatore sino alla data di redazione del verbale di consegna del bene concesso in leasing".

Il contrasto giurisprudenziale de quo può considerarsi superato dall'intervento di due ulteriori pronunce successive - le sentenze nr. 25249/2019 e nr. 29973/2019 - che hanno 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 di leasing). In particolare, la sentenza nr. 29973/2019 si è fatta carico di confutare tutte le argomentazioni contenute nella pronuncia nr. 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 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.".

L'orientamento da ultimo passato in rassegna si è ulteriormente consolidato (cfr. da ultimo, tra le tante, Cass. Sez. VI nr. 31083/2021 e nr. 2349/2021, Sez. V nn. 17492/2021 e 1200/2021).

1.2. Né l'interpretazione dalla norma sostenuta dalla ricorrente, che individua il soggetto passivo dell'imposta Imu, nel caso di risoluzione del contratto senza l'avvenuta consegna del bene, nell'utilizzatore del cespite immobiliare non essendo la società di leasing nel possesso e nel godimento dell'immobile, potrebbe trovare conferma nell' art. 1, comma 672 , della L. 147/2013 , a tenore della quale "in caso di locazione finanziaria, la Tasi è dovuta dal locatario a decorrere dalla data di 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". Tale norma, applicabile limitatamente al tributo Tasi, non può essere analogicamente estesa anche all'Imu, in primo luogo, perché il comma 703 della stessa legge precisa che "l'istituzione dell'IUC (della quale la Tasi è una componente) lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'Imu" e, in secondo luogo, per l'eterogeneità dei rispettivi presupposti applicativi delle imposte in esame (se si fa eccezione per la coincidenza delle basi imponibili).

L'Imu, imposta di natura prettamente patrimoniale, ha riguardo, nell'individuare il soggetto passivo, ad una nozione di "possesso" civilistica, per cui quello che conta è il titolo che giustifica il possesso del bene (proprietà, diritto reale di godimento, contratto di leasing vigente) e non la disponibilità di fatto dello stesso. A conferma di ciò l'art. 9 del D.Lgs. citato stabilisce la titolarità passiva dell'imposta in capo al locatario anche nel caso di beni "non costruiti" o "in corso di costruzione" che, come tali, non possono essere detenuti; in tale ipotesi la stipula del contratto, e non la materiale consegna del bene, rileva ad individuare il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta. La Tasi è, invece, destinata al finanziamento di servizi pubblici comunali 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.

Del resto, è vero che si è al cospetto di una norma di natura interpretativa, ma è altrettanto vero che tale valenza va limitata all'imposta Tasi. Senza tralasciare che, essendosi in presenza di norme tributarie, come tali aventi natura speciale, sussiste il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche di interpretazione in funzione retroattiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 disp. prel. c.c.

Anche in punto di mancanza di identità tra i due tributi questa Sezione ha fatto chiarezza, escludendo sia l'applicazione della normativa della Tasi, riferita a un diverso tributo, all'IMU, sia la valenza interpretativa dell' art. 1, comma 672 , della L. 147/2013 (cfr. da ultimo, tra le tante, Cass. Sez. VI nr. 31083/2021 e nr. 2349/2021, Sez. V nn. 17492/2021 e 1200/2021).

2. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita accoglimento. Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 2.400,00 per compensi ed Euro 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cpa;

ai sensi dell' art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi il 29 febbraio 2024.

Depositata in Cancelleria il 7 marzo 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza