Sentenza del 16/05/2019 n. 13135 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1) La spa S. Leasing ricorre per la cassazione delle tre sentenze emesse dalla commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 1548 in data 16 marzo 2016, n. 1250 in data 8 marzo 2016 e n. 1163 in data 2 marzo 2016, sostenendo che le stesse, relative alla legittimità di altrettanti avvisi di accertamento notificati ad essa ricorrente dalla Regione Lombardia per tasse automobilistiche dell'anno 2011, siano basate su falsa applicazione del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, art. 5, comma 29, convertito, dalla L. 28 febbraio 1983, n. 53, comma 32, e modificato dalla L. 23 luglio 2009, n. 99, art. 7, comma 2, per avere la commissione tributaria affermato che, anche dopo la data dell'entrata in vigore della legge di modifica (il 15 agosto 2009), la tassa regionale di possesso dei veicoli è a carico del concedente, salva l'estensione della responsabilità all'utilizzatore, laddove invece sarebbe stato corretto affermare che, da quella data, soggetto passivo della tassa è unicamente l'utilizzatore, con conseguente annullamento parziale degli avvisi impugnati.

2) La Regione Lombardia resiste con controricorso.

3) Le parti hanno depositato memorie.

Motivi della decisione

1) Riguardo alla ammissibilità del proposto ricorso cumulativo, vale quanto segue: le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza 3692/2009 ebbero ad affermare il principio - poi ribadito più volte più volte (ad esempio, Cass. 4595/2017; n. 8075/2013), secondo cui "in materia tributaria è ammissibile - fermi restando gli eventuali obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati - il ricorso cumulativo avverso più sentenze emesse tra le stesse parti, sulla base della medesima "ratio", in procedimenti formalmente distinti ma attinenti allo stesso rapporto giuridico d'imposta, pur se riferiti a diverse annualità, ove i medesimi dipendano per intero dalla soluzione di una identica questione di diritto comune a tutte le cause, in ipotesi suscettibile di dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto d'imposta"; questa affermazione, che si fonda su ragioni di economia processuale (art. 111 Cost.), può essere estesa al caso di specie in cui tutte le sentenze impugnate, emesse tra le stesse parti, pur se relative a rapporti giuridici d'imposta diversi, si incentrano sulla questione di diritto, unica e sempre identica in tutte le cause, relativa alla individuazione del soggetto tenuto a pagare la tassa automobilistica per veicoli concessi in leasing, e la cui soluzione, pur non suscettiva di dar vita a giudicato (in quanto soluzione di

diritto e non involgente aspetti fattuali solo in riferimento ai quali può, ex art. 2909 c.c., parlarsi di giudicato), è tuttavia suscettiva di impiego per l'uniforme e contestuale decisione tutte le cause.

2) La fattispecie si inquadra nella cornice risultante dagli interventi legislativi seguenti:

- con il D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, art. 5, comma 29, divenuto in sede di conversione da parte della L. 28 febbraio 1983, n. 53, comma 32, il legislatore ha individuato il soggetto passivo della tassa automobilistica, prevista dal medesimo art. 5, nel soggetto che, in base al registro automobilistico, risulta essere il proprietario del veicolo;

- con la L. 23 luglio 2009, n. 99, art. 7, in vigore dal 15 agosto 2009, il legislatore, dopo avere stabilito, al comma 1, che "al fine di semplificare e razionalizzare la riscossione della tassa dovuta su veicoli concessi in locazione finanziaria, le singole regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono autorizzate a stabilire le modalità con le quali le imprese concedenti possono provvedere ad eseguire cumulativamente, in luogo dei singoli utilizzatori, il versamento delle tasse dovute per i periodi di tassazione compresi nella durata dei rispettivi contratti", ha, al comma 2, modificato il D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, art. 5, comma 29, nel senso che sono soggetti passivi della tassa "proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria"; infine, al comma 3, il legislatore ha disposto che "la competenza territoriale degli uffici del pubblico registro automobilistico e dei registri di immatricolazione è determinata in ogni caso in relazione al luogo di residenza del soggetto proprietario del veicolo".

Intorno alla nuova legge, si è sviluppato, fino all'entrata in vigore della L. 6 agosto 2015, n. 125, di conversione del D.L. 19 giugno 2015, n. 78, un dibattito interpretativo, nella dottrina e nella giurisprudenza di merito (questa Corte non avendo mai avuto finora occasione di pronunciare in riferimento specifico a fattispecie di imposta per periodi successivi al 15 agosto 2009), centrato sul significato da attribuire all'espressione "al pagamento delle tasse sono tenuti... proprietari... ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria...": per una tesi, in forza di detta espressione, il soggetto passivo della tassa doveva essere individuato nel proprietario del veicolo per il caso in cui non vi fosse un utilizzatore, "ovvero", in caso contrario, nell'utilizzatore (in sostituzione del concedente); per altra tesi, con quella espressione e segnatamente con il termine "ovvero", la soggettività passiva era stata estesa all'utilizzatore, senza esonerare il proprietario, talchè sia l'utilizzatore sia il proprietario erano tenuti al pagamento e, stante la presunzione di solidarietà passiva ex art. 1294 c.c., vi erano tenuti in solido. Entrambe le tesi hanno individuato un argomento a proprio sostegno nel disposto del cit. art. 7, comma 1, ("Al fine di semplificare e razionalizzare la riscossione della tassa dovuta su veicoli concessi in locazione finanziaria, le singole regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono autorizzate a stabilire le modalità con le quali le imprese concedenti possono provvedere ad eseguire cumulativamente, in luogo dei singoli utilizzatori, il versamento delle tasse dovute per i periodi di tassazione compresi nella durata dei rispettivi contratti") essendosi ritenuto, da un lato, che detto comma avesse escluso le imprese concedenti dal novero dei soggetti obbligati verso gli enti impositori facendone una sorta di sostituti d'imposta volontari, dall'altro lato, che detto comma "non si

giustificherebbe ove l'obbligo di versamento sussistesse soltanto in capo all'utilizzatore e non anche, in via solidale, in capo alla società di leasing proprietaria del bene";

- con L. 6 agosto 2015, n. 125, di conversione del D.L. 19 giugno 2015, n. 78, all'art. 9-bis, il legislatore ha stabilito che "il D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, art. 5, comma 29, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 febbraio 1983, n. 53, come modificato dalla L. 23 luglio 2009, n. 99, art. 7, comma 2, si interpreta nel senso che in caso di locazione finanziaria il soggetto tenuto al pagamento della tassa automobilistica è esclusivamente l'utilizzatore; è configurabile la responsabilità solidale della società di leasing solo nella particolare ipotesi in cui questa abbia provveduto, in base alle modalità stabilite dall'ente competente, al pagamento cumulativo, in luogo degli utilizzatori, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria". Con il comma 9-ter, è stato sostituito la L. 23 luglio 2009, n. 99, art. 7, comma 3, con la previsione per cui "la competenza ed il gettito della tassa automobilistica sono determinati in ogni caso in relazione al luogo di residenza dell'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria del veicolo".

Per effetto di questo intervento, dichiaratamente interpretativo e come tale retroattivo, il legislatore ha quindi escluso la soggettività passiva del concedente salvo il caso in cui questi abbia provveduto al pagamento cumulativo in luogo degli utilizzatori, per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria;

- con il D.L. n. 113 del 2016, art. 10, commi 6 e 7, convertito dalla L. 7 agosto 2016, n. 160, il legislatore ha abrogato il D.L. 19 giugno 2015, n. 78, art. 9-bis, ha stabilito che la competenza del luogo di residenza dell'utilizzatore si applica a decorrere dal 15 giugno 2016 (la data di entrata in vigore del medesimo decreto 113) ed ha altresì stabilito che "alla L. 23 luglio 2009, n. 99, art. 7, dopo il comma 2, è inserito il seguente: "2-bis. A decorrere dal 10 gennaio 2016, gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, sulla base del contratto annotato al PRA e fino alla data di scadenza del contratto medesimo, sono tenuti in via esclusiva al pagamento della tassa automobilistica regionale; è configurabile la responsabilità solidale della società di leasing solo nella particolare ipotesi in cui questa abbia provveduto, in base alle modalità stabilite dall'ente competente, al pagamento cumulativo, in luogo degli utilizzatori, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria".

Con quest'ultimo intervento, il legislatore ha, dunque, da un lato, cancellato la legge d'interpretazione autentica (della L. n. 99 del 2009), in forza della quale, per il passato, soggetto passivo della tassa era (di regola) il solo utilizzatore ed ha, dall'altro lato, introdotto, pro futuro, una regola identica a quella cancellata.

L'intervento legislativo potrebbe, in astratto, essere inteso come finalizzato a sostituire la regola d'interpretazione abrogata con una regola opposta, con conseguente assoggettamento alla tassa, fino al 15 giugno 2016, non del solo utilizzatore ma anche del concedente (è ovviamente da escludere che l'abrogazione possa essere letta come determinativa della riapertura dell'originaria situazione di incertezza, perchè tale lettura, in primo luogo, presuppone che l'abrogazione della legge interpretativa abbia effetto retroattivo, il chè è stato già negato da questa Corte con la sentenza n. 8522 del 27/04/2015 - secondo cui l'abrogazione opera ex nunc perchè nel momento in cui essa interviene "la legge di interpretazione autentica ha già esplicato

i propri effetti volti a chiarire la valenza della norma interpretata" - e, in secondo luogo, renderebbe l'intervento legislativo contrario ad ogni logica); ad intendere la L. n. 160 del 2016, in questo modo, la stessa avrebbe una portata concreta indiscutibile; l'intervento legislativo (il D.L. n. 113 del 2016, convertito dalla L. n. 160 del 2016), tuttavia, si porrebbe in contrasto con la L. n. 212 del 2000, art. 4; inoltre l'inversione della disciplina per i rapporti di imposta relativi al periodo dal 15 agosto 2009 al 15 giugno 2016 e la reintroduzione di quella stessa disciplina per il periodo successivo, in assenza di (individuabili) circostanze giustificative di simile stravolgimento e rinnovazione, renderebbe l'intervento legislativo incomprensibile.

La L. n. 160 del 2016, deve quindi essere intesa in altro modo e precisamente escludendosi che all'abrogazione della L. di interpretazione autentica n. 78 del 2015 si correli l'introduzione per i rapporti sorti fino al 15 giugno 2016 di una regola d'interpretazione opposta; in questo modo, la portata concreta della L. n. 160, è certamente ridotta (ad una mera riformulazione della disciplina già ricavabile dalla L. n. 99 del 2009, art. 7; quest'ultima, interpretata alla luce della legge abrogata, avrebbe infatti continuato anche per il periodo successivo al 15 giugno 2016 a conformare la soggettività passiva della tassa automobilistica identicamente a quanto consegue alla abrogazione della legge interpretativa) e tuttavia vengono evitate incomprensibili fratture di disciplina tra le fattispecie relative al periodo 15 agosto 2009-15 giugno 2016, alle quali l'art. 7 cit., si applica nell'interpretazione ancora fornitane della norma interpretativa abrogata, e le fattispecie relative al periodo successivo, soggette alla nuova regolamentazione.

3) In forza di quanto precede, il ricorso risulta essere fondato e meritevole di accoglimento e la sentenze impugnate devono essere cassate;

4) Non vi sono accertamenti in fatto da svolgere e pertanto, visto l'art. 384 c.p.c., la causa può essere decisa nel merito con accoglimento degli originari ricorsi della società contribuente e con conseguente annullamento degli avvisi di accertamento impugnati.

4) Le spese del merito devono essere compensate in considerazione dell'evolversi della vicenda processuale.

5) Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa le sentenze impugnate, decidendo nel merito, accoglie gli originari ricorsi della società contribuente e, per l'effetto, annulla gli avvisi di accertamento oggetto di causa;

compensa le spese del merito;

condanna la Regione Lombardia a rifondere alla società ricorrente le spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 1500,00, oltre spese forfetarie e accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 21 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 16 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza