Sentenza del 19/11/2019 n. 29973 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1.La società U. S.p.A. impugnava l'avviso di accertamento relativo ad Imu per l'anno 2012, di cui aveva versato solo l'acconto in relazione all'immobile concesso in locazione finanziaria (leasing), osservando che, pur risolto il contratto per inadempienze in data 5.08.2009, l'immobile, di fatto, non era stato rilasciato dal conduttore che l'aveva continuato a detenere. A conforto della tesi, richiamava le istruzioni ministeriali allegate al D.M. dichiarativo Imu, sostenendo che durante la vigenza del rapporto, in caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing, la soggettività passiva Imu ritorna in capo al proprietario dell'immobile solo in caso di riconsegna del bene.

La CTP di Firenze rigettava il ricorso, con sentenza appellata dalla società. Con sentenza dell'11.04.2016 n. 664/16 la C.T.R. della Toscana rigettava l'appello sulla base della considerazione che, con la risoluzione anticipata del contratto, viene meno la posizione di locatorio e l'onere tributario ritorna in capo al proprietario, ancorchè il bene non sia materialmente restituito al proprietario.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la U. s.p.a., sulla base di un unico motivo.

Il Comune di Borgo San Lorenzo ha resistito con controricorso. All'udienza del 7.05.2019, la Corte rimetteva la causa alla pubblica udienza, per la peculiarità della questione.

La ricorrente e l'amministrazione comunale hanno depositato memorie difensive in prossimità dell'udienza.

Il P.G. ha concluso per la rimessione della questione alle S.U. ed, in via subordinata, per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

2. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8 e art. 9, comma 1 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR identificato il soggetto passivo dell'IMU nella società concedente il leasing, sulla base della mera risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore, a prescindere dalla effettiva riconsegna del cespite.

3. Il motivo è destituito di fondamento.

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, ultimo periodo.

Il punto critico della citata normativa riguarda l'individuazione del termine del contratto, in caso di risoluzione, e del momento in cui la soggettività 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 formatisi sul punto.

4. Secondo un primo indirizzo, solo finchè 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).

Recita detta disposizione che: "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.".

Anche la prevalente giurisprudenza tributaria di merito è nel senso che, poichè 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).

5. 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 e nella giurisprudenza di legittimità da Cass. n. 19166/2019) si fonda sulle istruzioni contenute nel Dm 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; nonchè 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).

In particolare, questa Corte con la pronuncia n. 19166/2019 ha affermato che: 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 (citato D.Lgs. n. 23 del 2011, 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 l'art. 8 citato chiama "possesso" ha un contenuto diverso (perchè 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, verrebbe 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 riconoscergli tecnicamente la veste di detentore ab initio.

Aggiunge ancora la Corte 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 sè la disponibilità concreta dell'immobile, tanto che nel nostro ordinamento, vige 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 definito come di "ultrattività" del contratto, nell'ambito di una giurisprudenza che si è certamente formata soprattutto in riferimento ai contratti di locazione semplice.

Secondo la pronuncia citata, 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, nonchè dell'obbligazione (ex art. 1591 c.c.) di corrispondere il canone correlato al godimento del bene parametrato all'importo stabilito nel contratto (v., tra le molte, Cass., sentt. nn. 2617/1963, 2672/1981, 5456/1986, 11055/1993, 9977/2011, 9549/2010, 23720/2008, 11118/2013, 22924/2012, 6253/2015).

6. Tuttavia, detta ultima interpretazione non appare condivisibile.

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, poichè le due imposizioni tributarie 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 (Cass. n. 19166/2019). In questo quadro non appare pertinente il richiamo operato alla normativa della Tasi non potendosi applicare la medesima disposizione, che è riferita a un diverso tributo e che non riveste certo valenza interpretativa.

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.

7. E' indubbio poi che l'utilizzatore in leasing, con il contratto, instaura una relazione giuridica con il bene assai più penetrante di quella facente capo alla stessa società concedente (possessore mediato), 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".

In particolare, la giurisprudenza di legittimità in materia di leasing traslativo e finanziario ha affermato costantemente che l'originario locatore-proprietario trasferisce con il contratto di leasing il godimento dell'immobile (V. Cass. n. 5253/2012; Cass. n. 11643/2012) e gli viene attribuita la detenzione autonoma qualificata (v. Cass. n. 9417 del 30/04/2014; nn. 1704 e 21411 del 2012).

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 dell'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, che tipicamente fanno capo ad un possessore (ed, anzi, al possessore per eccellenza: il 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). E' 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. E, invero, è l'utilizzatore il soggetto che, non solo gode in via esclusiva del bene ma, ancor prima lo sceglie, individuando in totale autonomia il soggetto che deve fornirlo o (se si tratta di leasing in costruendo) che deve realizzarlo.

E' questa, dunque, la situazione concreta che, nella sistematica dei tributi in parola, assurge a indice (manifestazione materiale) della capacità economica che i tributi stessi intendono colpire. Ed è, allo stesso tempo, l'elemento che conferisce razionalità/ragionevolezza della disciplina dei tributi stessi (ponendola al riparo da ogni possibile dubbio di illegittimità costituzionale) nella parte in cui include, appunto, un soggetto che tecnicamente non è possessore nell'elenco di coloro che sono chiamati a sopportare l'onere connesso al prelievo in qualità di possessori.

8.Tuttavia, l'utilizzatore non conserva affatto dopo la risoluzione del contratto la detenzione autonoma qualificata dell'immobile, che, secondo questa interpretazione, costituirebbe il presupposto dell'IMU, ma diventa mero detentore privo di titolo.

Ciò in linea con i principi costantemente affermati da questa Corte in materia di risoluzione del contratto, secondo la quale in mancanza di una "causa adquirendi" in ragione della dichiarazione di nullità, dell'annullamento, della risoluzione o della rescissione di un contratto o del venire comunque meno del vincolo originariamente esistente, l'azione accordata dalla legge per ottenere la restituzione di quanto prestato in esecuzione del contratto stesso è quella di ripetizione di indebito oggettivo (Cass. n. 715/2018; n. 14013/ 2017; n.. 2956/2011; n. 9052 del 2010), il che conferma che la detenzione qualificata in capo all'utilizzatore, considerata dal legislatore quale presupposto per l'imposizione IMU, permane solo durante la vita del rapporto giuridico e si traduce invece in mera detenzione senza titolo a seguito della risoluzione del contratto, dimostrando ciò la correttezza dell'interpretazione secondo la formulazione letterale del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9 che 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.

9. La tesi dell'ultrattività di taluni effetti del contratto di locazione (Cass. n. 6253/2015; n. 1118/2013; n. 22924/2012), in virtù della quale, il conduttore, sul quale, anche dopo la risoluzione del contratto e per la sola detenzione dell'immobile, rimanendo gravato dei rischi di perdita o deterioramento della cosa, ovvero degli obblighi di custodia e manutenzione, conserverebbe la stessa posizione che aveva in pendenza del contratto, non considera che il tutto ha riguardo ai rapporti inter partes, mentre il citato D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9 ancora la soggettività passiva IMU del locatario alla persistenza del vincolo contrattuale, in quanto titolare di diritti opponibili erga omnes.

Peraltro la deroga alla definizione del presupposto imponibile di cui al citato D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9 trova il suo fondamento nel principio di ragionevolezza, regolando il legislatore allo stesso modo fattispecie analoghe: il concedente che ha il possesso in forza della concessione e l'utilizzatore che ha la detenzione qualificata in forza del contratto di leasing, ma che può divenire possessore con l'esercizio del diritto di riscatto; soggetti che il legislatore ha equiparato sotto il profilo della capacità contributiva.

Ma, con la risoluzione del contratto di leasing, ai fini tributari, non sopravvive alcun effetto contrattuale, in quanto la causa del finanziamento viene meno, non vi è possibilità di riscatto e soprattutto la mera detenzione senza titolo risulta priva di effetti ai fini tributari.

Ragion per cui è impossibile predicare l'equivalenza della situazione del detentore senza titolo a quella del detentore qualificato in virtù del contratto di leasing o a quella del proprietario o del possessore; ciò in quanto il detentore senza titolo è pacificamente privo della soggettività della titolarità passiva dell'imposta comunale.

10.In conclusione, 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.

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, come precedentemente chiarito, 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 individuata dalla norma primaria di imposta e per l'effetto il locatario finanziario non si considera 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 (cfr. Cass. 13793 del 22/05/2019).

11.Tale essendo il quadro delle norme e dei principi (di diritto civile e tributario) da prendere a riferimento allorchè si deve individuare il periodo di efficacia temporale del leasing, risulta evidente come le Istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU per il 2012 (di cui al D.M. 30 ottobre 2012) non possono certamente modificare i termini per l'individuazione del soggetto passivo di imposta.

12. In definitiva, il ricorso merita di essere respinto.

La recente evoluzione giurisprudenziale e l'assenza di precedenti specifici sul tema al momento del ricorso giustificano la compensazione integrale delle spese con riferimento ai gradi di merito e al presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa per intero le spese relative ai gradi di merito e del presente giudizio di legittimità.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 11 settembre 2019.

Depositato in cancelleria il 19 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza