

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Settembre-Ottobre
2019

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 22 maggio 2019, n. 13793

Pres. De Masi – Rel. Caprioli

Comune di Lonate Pozzolo c. Mediocredito Italiano s.p.a.

In tema di leasing, tenendo conto del disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'imu, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata.

(Omissis). Fatto. Con sentenza nr. 2993/2016 la Comm. trib. reg. di Milano rigettava l'appello proposto dal Comune di Lonate Pozzolo avverso la pronuncia della Comm. trib. prov. 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 Comm. trib. reg. era avvallata 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.

Diritto. 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 intro-

dotta 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 individuata 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. (*Omissis*).

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19166

Pres. Di Iasi – Rel. Penta

Mediocredito Italiano s.p.a. c. Comune di San Benedetto dei Marsi

In caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare, la soggettività passiva ai fini dell'imu va individuata in capo al locatario, se dopo la data della risoluzione del contratto non si sia verificata la materiale riconsegna dell'immobile.

(*Omissis*). *Fatto.* La Mediocredito Italiano S.p.A. impugnava il diniego opposto al rimborso dell'imu versata in relazione all'immobile concesso in locazione finanziaria (*leasing*), osservando che, pur risolto il contratto per inadempienze in data 31 luglio 2009, l'immobile, di fatto, non era stato rilasciato e detenuto materialmente del conduttore. A conforto della tesi, richiamava la sopravvenuta disciplina ai fini della tasi (art. 1, comma 672, legge n. 147 del 2013), la quale statuisce che la durata del contratto è da riferire alla effettiva consegna del bene al locatore, comprovata da verbale di consegna. Chiedeva, quindi, la declaratoria del diritto al rimborso dell'imposta versata.

Il comune di San Benedetto dei Marsi, nel costituirsi in giudizio, contestava l'assunto della controparte e ne chiedeva il rigetto.

La Comm. trib. prov. di L'Aquila, con la sentenza n. 772/1/2014, rigettava il ricorso, principalmente non ritenendo applicabile l'art. 1, comma 672, l. n. 147 del 2013 all'imposta imu. In particolare, nel richiamare la normativa istitutiva dell'imu (d.lgs. n. 23 del 2011), rilevava che, ai fini dell'individuazione della durata contrattuale, operava uno stretto riferimento al rapporto in essere, sicché, nel caso di contratto di *leasing* risolto prima dello scadere, il soggetto passivo del tributo doveva essere individuato nel titolare di diritto reale sull'immobile.

La contribuente impugnava la sentenza.

Il Comune di San Benedetto dei Marsi, contestava i motivi di appello e controdeduceva, rilevando la corrispondenza della disciplina i.c.i. con quella imu e rappresentando che, ex art. 1140 c.c., il possessore del bene non coincideva con il mero detentore.

Evidenziava altresì che per le annualità precedenti, ai fini Ici, la società aveva regolarmente adempiuto agli obblighi fiscali.

Con sentenza del 22 dicembre 2015, la Comm. trib. reg. dell'Abruzzo rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni: 1) parte ricorrente, a seguito di risoluzione anticipata del contratto di *leasing*, era ritornata legittimo possessore del bene, tanto da lì adempiere ai conseguenti obblighi tributari; 2) né poteva invocarsi in senso contrario la disposizione normativa introdotta con la legge n. 147 del 2013 (art. 1, comma 672), che, ai fini della imposta tasi, precisa che la durata del contratto è riferita alla data di riconsegna del bene al locatore comprovata dal verbale di consegna; 3) invero i diversi presupposti impositivi (rispettivamente, il possesso di immobili e il collegamento ai servizi erogati e fruibili) distinguevano l'imu dalla tasi.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la Mediocredito Italiano s.p.a., sulla base di un unico motivo. Il Comune di San Benedetto dei Marsi ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative ex art. 378 c.p.c.

Diritto. 1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 9, co. 1, d.lgs. n. 23 del 2001 e l. co. 672, I. n. 147 del 2013 (in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c.), per aver la Comm. trib. reg. identificato il soggetto passivo per l'imu nella società concedente la *leasing* sulla base della mera risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore, a prescindere dalla effettiva riconsegna del cespite.

1.1. Il motivo è fondato.

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 l'art. 9 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, comma 1, ultimo periodo.

E dunque, in deroga al principio che individua il presupposto per l'applicazione dell'imu nel "possesso" degli immobili, la soggettività passiva dell'imu, rispetto agli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, detenuti in *leasing*, è riferita al locatario.

Quanto alla decorrenza, si fa riferimento senza dubbio alla data di stipula del contratto.

Più critica, invece, è 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.

1.2. Secondo un primo indirizzo, solo finché 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 articolo 9, d.lgs. 23 del 2011 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).

Del resto, si aggiunge, il codice civile, all'art. 1458 c.c., testualmente prevede che la risoluzione del contratto per inadempimento abbia effetto retroattivo fra le parti, ragion per

cui come effetto automatico dell'atto di risoluzione la soggettività d'imposta tornerebbe in capo all'originario proprietario del bene.

Semmai, dall'inadempimento dell'obbligo di riconsegna deriverebbe una diversa responsabilità del locatario stesso da farsi valere in sede civile (facendo riferimento alle disposizioni degli artt. 1591 e 1529 c.c., che prevedono in capo alla società di *leasing* il diritto ad un equo compenso per l'uso dei fabbricati, oltre al risarcimento del danno).

La prevalente giurisprudenza tributaria di merito è nel senso che, poiché 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. di Modena 12 aprile 2017 n. 327, conf. Comm. trib. reg. di Trieste n. 305 del 2016; Comm. trib. prov. di Como n. 146 del 2016; Comm. trib. prov. di Modena n. 721 del 2016; Comm. trib. prov. di Bergamo n. 590 del 2015; Comm. trib. prov. di Lecco n. 133 del 2015, Comm. trib. prov. di Mantova n. 122 del 2015).

Una diversa interpretazione della norma condurrebbe, sostengono i fautori dell'indirizzo in esame, al paradosso che il proprietario-locatore ordinario dovrebbe corrispondere il tributo in ogni caso, mentre il concedente il *leasing* non pagherebbe fino a quando non fosse rientrato in possesso del bene, scaricando in tal modo sull'erario gli effetti pregiudizievole dell'inadempimento di un'obbligazione privatistica.

1.3. 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, Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 8 luglio 2016 n. 218, Comm. trib. prov. di Terni n. 274 del 2016, Comm. trib. prov. di Pavia n. 180 del 2016) si fonda sulle istruzioni contenute nel d.m. 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; nonché 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).

Un ulteriore argomento che viene speso a favore di tale indirizzo è rappresentato dalle istruzioni alla compilazione della dichiarazione imu (approvate con d.m. 30 ottobre 2012 e attualmente in vigore), le quali prevedono quanto segue, al paragrafo 1.4.: – 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*, il locatario deve presentare la dichiarazione imu entro 90 giorni dalla data di stipula del contratto stesso, essendo il locatario il soggetto passivo dell'imu a decorrere dalla data della stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso. La società di *leasing* non ha alcun obbligo dichiarativo; – nel caso, invece, di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto di opzione finale (riscatto) del contratto di locazione finanziaria, la società di *leasing*, che è il nuovo soggetto passivo, e il locatario, che ha cessato di esserlo, sono coloro su cui grava l'onere dichiarativo imu entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna.

Le istruzioni individuano, pertanto, la data del verbale di riconsegna quale momento dal quale decorre il termine per la presentazione della dichiarazione.

Anche se le istruzioni individuano il detto momento, e non anche espressamente quello in cui cambia il soggetto passivo, esisterebbe una linea interpretativa nel senso di identificare in modo unico tali due momenti.

Infine, nel richiamare la normativa dettata in tema di tasi dalla legge di stabilità 2014, si sostiene che la stessa non potrebbe non applicarsi anche all'imu, non potendoci essere discrasia tra i due tipi di tributi, anche per una questione di coerenza del sistema.

Ai fini del tributo sui servizi indivisibili, l'art. 1 comma 672 della l. n. 14 del 2013 precisa che "in caso di locazione finanziaria, la tasi è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della 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".

Pertanto, ai fini della tasi, che pur rientra insieme all'imu e alla tari nella "Iuc – imposta unica comunale", la norma è chiara nell'indicare il termine della soggettività passiva del conduttore nella data di riconsegna.

Applicando l'interpretazione favorevole a far coincidere il ritorno in capo alla società concedente della legittimazione passiva con la risoluzione del contratto, si avrebbe un diverso periodo di imposizione in capo al conduttore: fino alla cessazione del contratto, ai fini imu, e fino alla riconsegna del bene ai fini della tasi.

1.4. 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, poiché 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.

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.

1.5. Tuttavia, numerosi elementi depongono a favore della tesi avallata dal secondo indirizzo, che, con gli opportuni accorgimenti, si intende qui condividere.

Il presupposto dell'imu (come quello della "vecchia" i.c.i.) è testualmente individuato dall'art. 8 del d.lgs. n. 23 del 2011 nel "possesso" dei beni immobili.

Tuttavia, per effetto di quanto previsto dalla norma sulla soggettività passiva dell'imu (l'art. 9, comma 1 del citato decreto, formulato in termini identici a quelli dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, in materia di i.c.i.), ciò che l'art. 8 citato chiama "possesso" ha un contenuto diverso (perché più ampio) della nozione di "possesso" delineata dall'art. 1140, comma 1, c.c.

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'i.c.i., 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, viene 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*.

1.5.1. Questo, peraltro, non significa che l'utilizzatore in *leasing* sia sprovvisto di poteri e facoltà assimilabili a quelli di un possessore in senso proprio.

In particolare, l'utilizzatore in *leasing* pacificamente, con il contratto, allaccia una relazione giuridica con il bene assai più penetrante di quella facente capo alla stessa società concedente, 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".

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 i.c.i.) 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 (ossia i rischi di perimento, perdita e danneggiamento del bene, nonché di danni a cose o persone causati dal bene), che tipicamente fanno capo ad un possessore (ed anche al 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).

È 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.

1.5.2. Una volta chiarito 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 sé la disponibilità concreta dell'immobile.

A dimostrarlo è, prima di tutto, la costante presenza nei formulari impiegati dalle imprese di *leasing* per la conclusione dei contatti con la clientela di clausole che:

- addossano all'utilizzatore i rischi pertinenti il bene in *leasing* fino al momento in cui (in assenza di opzione di riscatto) non provveda alla materiale restituzione del bene e
- fanno, altresì, obbligo all'utilizzatore di stipulare e mantenere, in favore dell'impresa di *leasing*, una polizza assicurativa contro i suddetti rischi, di nuovo, fino ad eventuale riconsegna del bene.

Si tratta di clausole che non si giustificerebbero causalmente (e che, dunque, non sarebbero state riconosciute come valide, e non vessatorie, dalla giurisprudenza) se non fosse dato affermare che la peculiare relazione che, per effetto del contratto di *leasing*, l'utilizzatore instaura con il bene si mantiene intatta, in fatto e in diritto, fin quando il primo mantiene la disponibilità materiale del secondo.

1.5.3. Un'affermazione in tal senso risulta corretta, data la vigenza, nel nostro ordinamento, di 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 efficacemente definito come di "ultrattività" del contratto, nell'ambito di una giurisprudenza che si è certamente formata soprattutto in riferimento ai contratti di locazione semplice, ma non differisce, in concreto (negli esiti), da quella che più specificamente si è occupata della risoluzione anticipata del *leasing* per inadempimento dell'utilizzatore.

Secondo la giurisprudenza in parola, 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, nonché 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 del 1963, 2672 del 1981, 5456 del 1986, 11055 del 1993, 9977 del 2011, 9549 del 2010, 23720 del 2008, 11118 del /2013, 22924 del 2012, 22924 del 2012, 6253 del 2015).

Tra le menzionate pronunce, si segnala, in particolare, Sez. 3, Sentenza n. 22924 del 13 dicembre 2012, secondo cui, in tema di locazioni di immobili urbani adibiti ad attività commerciali, il conduttore che, alla scadenza del contratto, rifiuta la restituzione dell'immobile, in attesa che il locatore gli corrisponda la dovuta indennità di avviamento, è obbligato, ai sensi dell'art. 1591 c.c., al pagamento del corrispettivo rapportato al canone legalmente dovuto, sostituendosi tale importo, anche in tale fase di ultrattività del rapporto, a quello contrattuale eventualmente convenuto in contrasto con la legge.

1.5.4. Inoltre, avuto riguardo al caso di risoluzione di un contratto di *leasing* cd. traslativo, mancando una disciplina *ad hoc* per quest'ultimo caso, la giurisprudenza in discorso ritiene applicabile, in via analogica, la disciplina della risoluzione anticipata della c.d. vendita a rate per inadempimento del compratore di cui all'art. 1526 c.c. e, quindi, estende all'utilizzatore moroso il diritto (dell'acquirente a rate) alla restituzione dei canoni versati all'impresa concedente (al netto di un equo compenso per il godimento del bene). Diritto, che, però, sorge solo dopo che l'utilizzatore stesso abbia provveduto alla riconsegna del bene, perché è solo in tale momento che l'utilizzatore si spoglia delle facoltà, degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto. È solo in tale momento, cioè, che il rapporto contrattuale si estingue e cessa di produrre i propri effetti.

Tanto è vero che in più occasioni questa Corte ha affermato il principio secondo cui nel *leasing* traslativo, al quale si applica per analogia la disciplina dettata dall'art. 1526 c.c. per la risoluzione del contratto di vendita con riserva di proprietà in caso di inadempimento dell'utilizzatore, quest'ultimo, riconsegnato il bene, ha diritto alla restituzione delle rate riscosse, mentre il concedente ha diritto ad un equo compenso per l'uso della cosa (Sez. 3, Sentenza n. 9161 del 24 giugno 2002; conf. Sez. 3, Sentenza n. 73 del 8 gennaio 2010 e Sez. 3, Sentenza n. 29020 del 13 novembre 2018).

1.5.5. Tale essendo il quadro delle norme e dei principi (di diritto civile e tributario) da prendere a riferimento allorché ci si interroga sull'efficacia temporale del *leasing*, risulta evidente, poi, come tanto le Istruzioni per la compilazione della dichiarazione imu per il 2012 (di cui al d.m. 30 ottobre 2012) quanto la disciplina della tasi (art. 1, comma 672, del-

la l. n. 143 del 2013), nel precisare che per “durata del contratto di *leasing*” deve intendersi tutto il periodo che va dalla data di stipulazione del contratto a quella di riconsegna del bene, comprovata da apposito verbale, non hanno introdotto nel sistema alcun elemento di novità/specialità, essendosi limitate, piuttosto, a confermare (esplicitare) l’efficacia anche agli effetti del diritto tributario di una regola generale in tema di locazione finanziaria.

1.5.6. Il primo degli argomenti di segno contrario fa leva sulla formulazione letterale dell’art. 9, comma 1, del d.l. n. 23 del 2011, che pone l’obbligazione tributaria in capo all’utilizzatore “per tutta la durata del contratto”.

Si tratta, però, di un classico esempio di tautologia. A ben vedere, infatti, l’argomento in esame può parafrasarsi in questi termini: «la “durata del contratto” alla quale fa riferimento l’art. 9, comma 1, non comprende il periodo che va dalla comunicazione della risoluzione alla riconsegna del bene perché l’art. 9, comma 1, fa riferimento alla “durata del contratto”». Un argomento così strutturato, però, risulta privo di persuasività già sul piano logico, ancora prima che su quello giuridico, in quanto si risolve in un ragionamento che assume (implicitamente) come dato di partenza proprio il fatto (l’estraneità del periodo che va dalla risoluzione alla riconsegna del bene) che, invece, vorrebbe e dovrebbe dimostrare.

1.5.7. Occorre evitare l’indebita confusione di due piani – quello delle conseguenze del ritardo dell’utilizzatore nella restituzione del bene all’impresa di *leasing* nei rapporti tra le parti, da un lato, e quella delle conseguenze del medesimo fatto nel rapporto d’imposta tra il soggetto passivo e l’ente impositore – che sono e debbono mantenersi del tutto distinti tra loro, siccome afferenti rapporti (obbligatori) parimenti diversi (l’uno di carattere privatistico, l’altro di carattere pubblicistico).

Il problema di stabilire dove (in capo a chi) si collochi la soggettività passiva dell’imu per il periodo di durata del suddetto ritardo si pone in relazione all’esigenza di tutela di un interesse generale (alla corretta applicazione dei tributi). In quanto tale, esso non può trovare la propria soluzione che all’interno dei principi del sistema normativo tributario e, particolarmente, nel principio della capacità contributiva.

A ben vedere, del resto, gli artt. 1591 e 1526 c.c. assumono rilevanza nel senso della conferma che tali norme offrono in ordine alla persistenza (e, quindi, nella “durata”) del rapporto contrattuale pur dopo la risoluzione o la scadenza del termine finale del contratto e fino alla restituzione dell’immobile.

1.5.8. Né, come si è visto, in senso ostativo alla tesi che si è avallata potrebbe invocarsi l’argomento per cui, a seguito della risoluzione del contratto, l’utilizzatore diventerebbe un mero detentore del bene. Invero, per il diritto civile, come si è già visto, l’utilizzatore in *leasing* non è mai possessore in senso proprio (giacché non dispone del bene in virtù di un diritto reale di godimento idoneo a conferirgli, appunto, il possesso *ex art. 1140 c.c.*), ma solo un detentore. Ciò rappresenta un ulteriore elemento a conferma del fatto che, di per sé, la risoluzione anticipata del contratto non può produrre l’effetto di apportare quella modificazione sostanziale minima necessaria alla situazione giuridica dell’utilizzatore che, sola, potrebbe giustificare in diritto il trasferimento della responsabilità del tributo.

2. In definitiva, il ricorso merita di essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, accogliendosi il ricorso originario della contribuente.

L’assenza di precedenti specifici sul tema e l’obiettiva opinabilità della questione giustificano la compensazione integrale delle spese con riferimento ai gradi di merito, laddove le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo. (l’uno di carattere privatistico, l’altro di carattere pubblicistico).

P.Q.M. – La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa per intero le spese relative ai gradi di merito e condanna la resistente al rimborso, in favore del ricorrente, delle spese del presente grado di giudizio. (*Omissis*).

Riflessioni (tra norme e principi di diritto civile e diritto tributario) a margine di due recenti (e contrastanti) pronunce della Suprema Corte sulla controversa soggettività passiva ai fini imu nel *leasing* immobiliare

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Ricostruzione dei fatti di causa e quadro normativo di riferimento. – 3. Il dibattito giurisprudenziale in merito alla soggettività passiva ai fini imu nel *leasing* immobiliare. – 4. Gli effetti derivanti dalla mancata consegna del bene nel caso di cessazione degli effetti del contratto di *leasing* immobiliare: insussistenza della soggettività passiva ai fini imu della società concedente. – 5. Conclusioni.

1. – Introduzione

Le sentenze in commento appaiono di particolare interesse perché certificano un contrasto interpretativo in seno alla giurisprudenza di legittimità in merito alla individuazione del soggetto passivo obbligato al pagamento dell'imu con riferimento agli immobili concessi in *leasing*⁽¹⁾, nella specifica ipotesi di risoluzione del contratto di locazione finanziaria alla quale non segue l'immediata restituzione del bene da parte dell'utilizzatore inadempiente nei confronti della società concedente.

Il contrasto interpretativo cui si faceva riferimento è immediatamente rinvenibile nelle conclusioni rassegnate dalla Suprema Corte con le sen-

(1) Si parla di *leasing* di godimento quando il contratto si riferisce a beni che, nella previsione delle parti, non sono idonei a conservare un apprezzabile valore residuale alla scadenza del rapporto, di modo che il canone ha esclusivamente, o prevalentemente, la funzione di corrispettivo per il godimento degli stessi. Viceversa, si parla di *leasing* traslativo quando il contratto si riferisce a beni destinati a conservare, alla fine del rapporto, un valore ben superiore al prezzo di opzione, di modo che il canone ha essenzialmente la funzione di anticipazione rateizzata del prezzo del successivo trasferimento dei beni medesimi. Con riferimento al *leasing* immobiliare, va precisato che questa forma contrattuale, pur ricalcando nella struttura quello mobiliare, tuttavia se ne distingue perché può avere sempre e solo effetto traslativo. Sul punto, A. Purcaro, *La locazione finanziaria. Leasing*, Padova, Cedam ed., 1998, 297 ss.

Per un inquadramento generale del *leasing* finanziario immobiliare, si v. F. Saponaro, *Profili civilistici e fiscali del leasing finanziario immobiliare*, in *Rass. trib.*, 2018, 59 ss.; M. Viola, *Leasing immobiliare abitativo: un'opportunità per le giovani coppie di acquistare casa... insieme*, in *Corr. trib.*, 2017, 1296 ss.

tenze qui in commento, le quali, seppur depositate a distanza di appena due mesi l'una dall'altra, giungono ad affermare principi di diritto diametralmente opposti, ossia: *i*) con la sent. 22 maggio 2019, n. 13793 è stato stabilito che, ai fini impositivi dell'imu, è rilevante, 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, di talché soggetto passivo di tale tributo è la società di *leasing* dal momento della cessazione del contratto (indipendentemente dalla riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore); *ii*) con la sent. 17 luglio 2019, n. 19166 è stato stabilito, invece, che "per 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* rispecchia invero quanto già registratosi in seno alla giurisprudenza di merito la quale, negli ultimi anni, si è espressa *in subiecta materia* con molteplici pronunce difformi che non hanno fatto altro che alimentare l'incertezza delle società di *leasing* circa la corretta prassi da adottare.

Inquadro brevemente l'oggetto di indagine del presente contributo, si procederà a ricostruire la fattispecie sottostante le sentenze in commento, nonché il quadro normativo di riferimento, per poi evidenziare le ragioni per le quali è da ritenersi ineccepibile sotto il profilo giuridico (oltre che logico) la soluzione interpretativa adottata dalla Suprema Corte con la sentenza del 17 luglio 2019, n. 19166.

2. – Ricostruzione dei fatti di causa e quadro normativo di riferimento

Le due sentenze in commento riguardano controversie instaurate da società di *leasing* avverso, nel primo caso, avvisi di accertamento comportanti la richiesta di pagamento del saldo imu o, nel secondo caso, avverso il diniego al rimborso imu in relazione a cespiti immobiliari concessi in locazione finanziaria⁽²⁾ e successivamente risolti per mancato pagamento dei canoni da parte degli utilizzatori.

I giudizi di merito antecedenti alle pronunce della Corte di Cassazione qui in commento si concludevano con esiti opposti.

⁽²⁾ Per un approfondimento degli aspetti privatistici del contratto di locazione finanziaria si v. G. De Nova, *Contratto di "leasing" e controllo delle condizioni generali di contratto*, in *Riv. dir. comm.*, 1973, 329 ss.; G. Ferrarini, *La locazione finanziaria*, Milano, Giuffrè ed., 1977; Id.,

In particolare, il giudizio di secondo grado antecedente la sentenza della Suprema Corte n. 13793 del 2019 si concludeva con l'accoglimento delle doglianze formulate dalla società di *leasing* sulla base della seguente motivazione: “il soggetto passivo dell'imposta imu nel caso di risoluzione del contratto senza l'avvenuta consegna del bene deve 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, co. 2”⁽³⁾.

Di converso, il giudizio di secondo grado antecedente la sentenza della Suprema Corte n. 19166 del 2019 si concludeva con il rigetto del ricorso in appello formulato dalla società di *leasing* sulla base delle seguenti motivazioni: “(...) ai fini dell'individuazione della durata contrattuale, opera uno stretto riferimento al rapporto in essere, sicché, nel caso di contratto di *leasing* risolto prima dello scadere, il soggetto passivo del tributo [N.d.A. imu] deve essere individuato nel titolare del diritto reale. (...). Parte ricorrente, a seguito della risoluzione anticipata del contratto di *leasing*, è ritornata legittimo possessore del bene, tanto da adempiere ai conseguenti obblighi tributari (...)”⁽⁴⁾.

Ciò posto, si tratta a questo punto di esaminare in modo puntuale il dato giuridico di riferimento.

La locazione finanziaria, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, 1989, 6 ss.; E. Capizzano, *Leasing*, in *Diz. di diritto civile*, a cura di N. Irti, Milano, 1980, 509 ss. Sui profili tributari della locazione finanziaria cfr. A. Fantozzi – M. Alderighi, *La disciplina fiscale della locazione finanziaria*, in AA.VV., *Il leasing. Profili privatistici e tributari*, Milano, Giuffrè ed., 1975, 101 ss.; L. Perrone, *Profili tributari del contratto di leasing*, in *Impresa Ambiente*, 1975, 727 ss.; Id., *Le società immobiliari: profili tributari, retro*, 1980, I, 839 ss.

Sul punto, occorre sottolineare che per effetto della l. n. 124 del 4 agosto 2017 il contratto di locazione finanziaria ha trovato definizione e (parziale) disciplina a livello civilistico. Secondo l'art. 1, 136° comma, della predetta l. n. 124 “Per locazione finanziaria si intende il contratto con il quale la banca o l'intermediario finanziario iscritto nell'albo di cui all'articolo 106 del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, si obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l'obbligo di restituirli”. Per un'aggiornata ricostruzione critica dello stato dell'arte sul tema, cfr. P. Iamiceli, *Leasing, affitto, comodato*, in *Trattato dei contratti*, a cura di V. Roppo, Milano, Giuffrè ed., 2014, 1169. Per un esame delle novità apportate dalla l. n. 124 del 2017 si v. A. Scarpa, *Leasing: che c'è di nuovo?*, *Immobili e proprietà*, 2017, 573 ss.; C. Tranquillo, *La nuova disciplina del leasing nella legge n. 124 del 2017*, in *Europa e diritto privato*, 2018, 123 ss.

⁽³⁾ In questi termini, Comm. trib. reg. Milano, 18 maggio 2016, n. 2993.

⁽⁴⁾ In questi termini, Comm. trib. reg. L'Aquila, 22 dicembre 2015, n. 1463.

Come noto, l'imposta municipale propria ("imu") appartiene al comparto dei tributi "propri" dei comuni⁽⁵⁾ più significativi ed è disciplinata dagli artt. 8 e 9 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e dall'art. 13 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, i quali riproducono e richiamano molte norme riguardanti l'imposta comunale sugli immobili ("ici")⁽⁶⁾, contenute nel d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Per collocare il prelievo nel sistema, rilevante è la previsione di cui all'art. 8, 1° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, per cui esso sostituisce non solo l'imposta comunale sugli immobili, ma pure l'irpef e le relative addizionali sui redditi fondiari relativi a beni non locati.

Tuttavia, questa tendenza a porsi quale tributo "sostitutivo" di altri prelievi preesistenti di tipo eterogeneo non toglie che la natura del nuovo tributo sia analoga a quella dell'ici⁽⁷⁾, quella cioè di un'imposta patrimoniale speciale (in quanto riferita a certi tipi di beni) e ordinaria⁽⁸⁾.

Riguardo ai soggetti passivi, l'art. 9, 1° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dispone, in modo analogo alla disciplina ici, che si tratta del proprietario o del titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli immobili, del concessionario di aree demaniali, del locatario finanziario dalla data di stipula del contratto⁽⁹⁾ e per tutta la durata dello stesso, anche se l'immobile è da costruire o in corso di costruzione.

⁽⁵⁾ Per un autorevole inquadramento in chiave storica dei profili sostanziali ed applicativi dei tributi locali in Italia si v. A. Colarusso, *I tributi locali in Italia*, in *"Il Diritto Tributario"*, coordinato da A. Uckmar, Padova, Cedam ed., 1937, *passim*.

⁽⁶⁾ Per un approfondimento dell'imposta comunale sugli immobili si v. M. Basilavecchia, *Imposta comunale sugli immobili*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, 669 ss.; A. Giovanardi, *Tributi comunali*, in *Digesto disc. priv., sez. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, 146 ss.; G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, Giuffrè ed., 2000, *passim*; E. Marellò, *Imposta comunale sugli immobili (Ici)*, in *Dig. Disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2003, 441 ss.; S. Mencarelli, *Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 399 ss.; P. Picciocchi – C. Gambino, *L'imposta comunale sugli immobili (1993 – 2014), retro*, 2007, II, 1162 ss.

⁽⁷⁾ Così G. Falsitta – R. Schiavolin, *I Tributi Locali*, in *Manuale di diritto tributario*, 2013, Padova, Cedam ed., 1078 ss.

⁽⁸⁾ Ai sensi dell'art. 9, 2° comma, d.lgs. n. 23 del 2011, "l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria".

⁽⁹⁾ Con riferimento all'imposta comunale sugli immobili fu l'art. 58, 1° comma, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, a stabilire che per gli immobili concessi in locazione finanziaria soggetto passivo fosse il locatario. Secondo l'originaria formulazione della norma, invece, soggetto passivo dell'imposta era il concedente, al quale era stato riconosciuto il "diritto di

Dunque, l'imposizione imu, analogamente all'ici, non tende a colpire solo i proprietari, ma, più in generale i titolari delle situazioni previste dal citato art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (e, con riferimento all'ici, previste dall'art. 3, d.lgs. n. 504 del 1992)⁽¹⁰⁾ in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato, in sostituzione di altri tributi, contestualmente soppressi.

Da una lettura veloce dell'art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, non sembrerebbero sorgere particolari dubbi in merito all'identificazione chiara e cristallina dei soggetti passivi dell'imu; sembrerebbe, difatti, di trovarci al cospetto di una disposizione dalla cui piana analisi è possibile ricavarne una duplice regola, da un lato, di carattere generale, secondo la quale il soggetto passivo dell'imposta è il proprietario o il titolare di un diritto reale su bene altrui, entrambi titolari di un diritto "assoluto", e, dall'altro, di carattere "eccezionale" e derogatoria rispetto a quella generale, secondo cui, nel caso di locazione finanziaria, i soggetti passivi del tributo sono gli utilizzatori "a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto".

Tuttavia, come di consueto accade, sono gli aspetti patologici di alcuni negozi giuridici che finiscono per rendere inidonee alle relative risoluzioni le disposizioni vigenti, e, nel caso di specie, la vicenda "traumatica" capace di rendere inadeguato l'art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, a disciplinarla è rappresentata dalla ipotesi di risoluzione del contratto di locazione finanziaria alla quale non segue l'immediata restituzione del bene da parte dell'utilizzatore inadempiente.

rivalsa" nei confronti del locatario. Tale modifica normativa fu intesa dalla dottrina come espressione di una volontà legislativa di superare la dicotomia esistente tra soggetti obbligati, sotto il profilo giuridico, al pagamento dell'imposta e soggetti destinati ad essere percossi sotto il profilo economico. In questo senso, si v. G. Marongiu – F. Tundo, *La riforma dei tributi comunali*, Milano, Egea ed., 1999, 51 ss.; G. Gasparini, *L'imposta comunale sugli immobili*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, *I tributi in Italia*, Padova, Cedam ed., 1994, 445.

⁽¹⁰⁾ La formulazione di tale norma ha portato la Corte costituzionale, con la sent. n. 111 del 1997, a respingere la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3 e 5, d.lgs. n. 504 del 1992, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., e a dimostrare la legittimità dell'imposta patrimoniale speciale sugli immobili sulla base della tesi dell'idoneità "oggettiva" alla contribuzione, grazie alla quale la Corte medesima "ha giustificato qualsiasi scelta si fondi su indici concretamente rivelatori di ricchezza, e ciò a prescindere dalla considerazione della situazione soggettiva del contribuente a cui quegli indici risultano riconducibili". Sul punto, si rinvia ad A. Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè ed., 2005, 350 ss., e note bibliografiche ivi riportate.

Su questa particolare fattispecie si è sviluppato, negli ultimi anni, un articolato dibattito che ha visto contrapposta l'Associazione Italiana *Leasing* (*breviter*, "Assilea") all'Associazione Italiana dei Comuni (*breviter*, "ANCI"), propugnatrici di due tesi fortemente antitetiche fra loro che, a cascata, sono state recepite dalla giurisprudenza di merito e, da ultimo, dalla Suprema Corte con le sentenze qui in commento.

Il punto focale della questione è riassumibile nel seguente interrogativo: la soggettività passiva ai fini imu in capo all'utilizzatore "per tutta la durata del contratto" rinviene la propria *ratio* nel titolo (*i.e.* nel contratto di *leasing* stipulato), e dunque, questa ritornerà in capo alla società concedente al momento della cessazione del contratto, ovvero rinviene il proprio fondamento nella materiale disponibilità (*rectius*, godimento) del bene, e, dunque, fintanto che il bene rimanga nel godimento dell'utilizzatore questo sarà l'unico soggetto passivo del tributo?

In altri termini, anche al fine di pervenire ad una soluzione che sia rispettosa del principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*, è più corretto adottare, nel caso di specie, un approccio che prediliga la prevalenza della forma sulla sostanza ("*form over substance approach*") oppure è più corretto adottare un approccio che prediliga la prevalenza della sostanza sulla forma ("*substance over form approach*")?

Questi sono gli interrogativi che hanno animato il dibattito cui si faceva cenno prima e su cui, per meglio comprendere le considerazioni che seguiranno, è necessario brevemente soffermarsi.

Un dibattito che, come accennato, ha visto contrapposte, da un lato, l'Assilea⁽¹¹⁾, la quale ha sempre sostenuto che la soggettività passiva ai fini imu ritornerebbe in capo alla società di *leasing* concedente solo al momento della riconsegna del bene, essendo il locatario, sino a tale data, unico soggetto passivo responsabile del versamento dell'imposta; dall'altro, l'ANCI⁽¹²⁾, la quale, invece, ha sempre sostenuto che, anche in particolari casi (quale la mancata riconsegna del bene al momento della cessazione del contratto di *leasing*), l'imu sarebbe sempre a carico della società di *leasing*, deponendo in tal senso il chiaro disposto normativo dell'art. 9, 1° comma, terzo periodo, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

(11) Cfr. Assilea, circolare 2 novembre 2012; Id., nota prot. n. 152/18 del 23 maggio 2018, "*Richiesta di chiarimenti in merito alla soggettività passiva dell'Imu nel leasing immobiliare*".

(12) Cfr. Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL), Fondazione ANCI, nota del 4 novembre 2013. Cfr. G. Incerto, *Soggettività passiva imu delle società di leasing nei casi (eccezionali) di risoluzione della locazione finanziaria senza riconsegna del bene*, in *Iltributario.it*, 13 giugno 2019.

Ciò posto, prima di esaminare il contrasto sorto in seno alla giurisprudenza di merito prima, e in seno alla giurisprudenza di legittimità poi, in merito alla soggettività passiva ai fini imu nel *leasing* immobiliare, è opportuno oltremodo evidenziare un ulteriore elemento di cui è necessario tenere conto per ragioni sistematiche, ossia la previsione di cui all'art. 1, 672° comma, l. 27 dicembre 2013, n. 147 (“Legge di stabilità per il 2014”), il quale, ai fini della tassa sui servizi indivisibili (c.d. “tasi”), ha stabilito che “in caso di locazione finanziaria, la tasi è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della 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”⁽¹³⁾.

Pertanto, ai fini della tasi, che rientra insieme all'imu e alla tari nella “iuc – imposta unica comunale”⁽¹⁴⁾, la norma è chiara nell'indicare il termine della soggettività passiva del conduttore nella data di riconsegna.

Applicando l'interpretazione favorevole a far coincidere il ritorno in capo alla società concedente della soggettività passiva (ai fini imu) con la risoluzione del contratto, si avrebbe un diverso periodo di imposizione in capo al conduttore: fino alla cessazione del contratto ai fini imu, e fino alla riconsegna del bene ai fini della tasi.

3. – *Il dibattito giurisprudenziale in merito alla soggettività passiva ai fini imu nel leasing immobiliare*

Con riferimento al tema in esame si sono contrapposti negli anni due orientamenti della giurisprudenza di merito, culminati, rispettivamente, nella sentenza della Suprema Corte 22 maggio 2019, n. 13793 e nella sentenza 17 luglio 2019, n. 19166⁽¹⁵⁾.

⁽¹³⁾ Cfr. S. Baruzzi, *Leasing abitativo tra prime risposte e dubbi ancora aperti*, in *Fisco*, 2016, 1236 ss.

⁽¹⁴⁾ L'imposta unica comunale (iuc), introdotta – a decorrere dall'anno 2014 – dal 639° comma, dell'art. 1, della l. n. 147 del 2013, si basa su due presupposti impositivi: il primo costituito dal possesso di immobili e collegato alla natura e al valore degli stessi e il secondo collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La iuc si compone dell'imposta municipale propria (imu), dovuta dal possessore di immobili, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (tasi), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (tari), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

⁽¹⁵⁾ Un primo commento di tale sentenza è stato fornito da F. Coli – E. Mencarelli,

Secondo un primo orientamento⁽¹⁶⁾, il soggetto passivo dell'imu sarebbe l'utilizzatore/locatario sino alla data di risoluzione per inadempimento del contratto di *leasing*, a nulla rilevando il fatto che la consegna 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/società di *leasing* a dover versare l'imu, in quanto il locatario sarebbe un mero detentore senza titolo del bene.

La prevalente giurisprudenza di merito, avallata, da ultimo, dalla Suprema Corte con la sent. n. 13793 del 2019, è nel senso che, poiché l'art. 9, 1° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, 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.

A conferma di tale lettura interpretativa, vengono valorizzati anche talune norme del codice civile, come, ad esempio, l'art. 1458, il quale stabilisce che la risoluzione del contratto per inadempimento ha effetto retroattivo fra le parti, ragion per cui come effetto automatico dell'atto di risoluzione la soggettività d'imposta tornerebbe in capo all'originario proprietario del bene⁽¹⁷⁾.

Secondo tale orientamento, una diversa interpretazione del dato normativo di riferimento condurrebbe al "paradosso che il proprietario-locatore ordinario dovrebbe corrispondere il tributo in ogni caso, mentre il

Immobili in leasing, fino alla riconsegna l'imu è del locatario, in *Norme e tributi – Il Sole 24 Ore* del 19 luglio 2019.

⁽¹⁶⁾ Cass., 22 maggio 2019, n. 13793, qui in commento con nota adesiva di G. Ragucci, *La Corte di Cassazione si pronuncia sulla vexata quaestio dell'imu dovuta dopo la risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento *on line*, 17 luglio 2019; Comm. trib. prov. Modena, 12 aprile 2017, n. 327; Comm. trib. reg. Trieste, 12 ottobre 2016, n. 305; Comm. trib. prov. Como, 19 aprile 2016, n. 146; Comm. trib. prov. Bergamo, 17 luglio 2015, n. 590; Comm. trib. prov. Mantova, 16 aprile 2015, n. 122; Comm. trib. prov. Bergamo, 29 ottobre 2014, n. 759.

⁽¹⁷⁾ Semmai, dall'inadempimento dell'obbligo di riconsegna deriverebbe una diversa responsabilità del locatario stesso da farsi valere in sede civile (facendo riferimento alle disposizioni degli artt. 1591 e 1529 c.c., che prevedono in capo alla società di *leasing* il diritto ad un equo compenso per l'uso dei fabbricati, oltre al risarcimento del danno).

concedente il leasing non pagherebbe fino a quando non fosse rientrato in possesso del bene, scaricando in tal modo sull'erario gli effetti pregiudizievoli dell'inadempimento di un'obbligazione privatistica”.

Secondo l'opposto orientamento giurisprudenziale di merito⁽¹⁸⁾, invece, per durata del contratto di locazione finanziaria dovrebbe intendersi il periodo intercorrente dalla data di stipulazione alla data di riconsegna effettiva del bene al locatore; il soggetto utilizzatore, dunque, sarebbe il soggetto passivo dell'imu sino al momento della riconsegna del bene, comprovata dal relativo verbale.

Questa tesi trova il proprio fondamento sulle istruzioni contenute nel d.m. 30 ottobre 2012⁽¹⁹⁾, 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 ai fini imu si verifica con la riconsegna del bene, comprovata dal relativo verbale.

In particolare, le istruzioni⁽²⁰⁾ alla compilazione del modello di dichiarazione imu prevedono che: *i*) 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*, il locatario deve presentare la dichiarazione imu entro novanta giorni dalla data di stipula del contratto stesso, essendo il locatario il soggetto passivo dell'imu a decorrere dalla data della stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso. La società di *leasing* non ha alcun obbligo dichiarativo; *ii*) nel caso, invece, di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto di opzione finale (riscatto) del contratto di locazione finanziaria, la società di *leasing*, che è il nuovo soggetto passivo, e il locatario, che ha cessato di esserlo, sono coloro su cui grava l'onere dichiarativo imu entro novanta giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna.

Le istruzioni individuano, pertanto, la data del verbale di riconsegna quale momento dal quale decorre il termine per la presentazione della dichiarazione.

Peraltro, a ciò va aggiunto che, da un punto di vista normativo, l'art. 13, comma 12-ter, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201⁽²¹⁾, conv. con modif.

⁽¹⁸⁾ Cfr. Comm. trib. reg. Molise, 9 maggio 2019, n. 326; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 8 luglio 2016, n. 218; Comm. trib. prov. Terni, 2 settembre 2016, n. 274; Comm. trib. prov. Pavia, 1° aprile 2016, n. 180; Comm. trib. prov. Salerno, 19 marzo 2015, n. 1451.

⁽¹⁹⁾ Pubblicato in *Gazz. Uff.* n. 258 del 5 novembre 2012, con cui è stato approvato il modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria e delle relative istruzioni.

⁽²⁰⁾ Cfr. paragrafo 1.4.

⁽²¹⁾ Pubblicato in *Gazz. Uff.* n. 284 del 6 dicembre 2011 – supplemento ordinario.

nella l. 22 dicembre 2011, n. 214 ⁽²²⁾, rappresenta il riferimento normativo cui pacificamente ancorare la soggettività passiva ai fini imu in capo all'utilizzatore sino alla data di consegna del bene alla società concedente, comprovata dal relativo verbale, nella misura in cui è disposto che "(...) i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Con il citato decreto, sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione (...)".

Un altro argomento che è stato speso dalla giurisprudenza di merito ⁽²³⁾ a favore di tale indirizzo è rappresentato dalla circostanza che laddove il locatario si renda inadempiente rispetto all'obbligo di restituzione del bene alla scadenza, il rapporto negoziale non cesserebbe istantaneamente di produrre i suoi effetti, essendo fonte di obblighi ulteriori – sempre scaturenti dal contratto – idonei a configurare una sorta di ultravigenza del rapporto medesimo, in virtù del principio *mora debitoris perpetuat obligationem*.

Tale lettura interpretativa origina dalla giurisprudenza civile ⁽²⁴⁾ in materia di locazione "semplice" e viene nel caso di specie richiamata in rapporto di analogia con la locazione finanziaria nella quale si presenta la medesima situazione di fatto, poiché l'utilizzatore permane nell'uso dell'immobile fin quando non lo consegna alla società di *leasing* concedente, con l'effetto che deve permanere la specifica disciplina derogatoria prevista dall'art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Secondo la giurisprudenza civile in parola, in caso di risoluzione della locazione, il locatario conserva, fino alla consegna del bene, la stessa posizione che aveva nella fase fisiologica del rapporto, che dunque continua 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

⁽²²⁾ Pubblicata in *Gazz. Uff.* n. 300 del 27 dicembre 2011.

⁽²³⁾ Cfr. Comm. trib. reg. Milano, 15 marzo 2017, n. 1094; Comm. trib. reg. Piemonte, 11 maggio 2017, n. 760; Comm. trib. prov. L'Aquila, 26 ottobre 2015, nn. 676, 677, 678.

⁽²⁴⁾ Cfr. Cass., 2 maggio 1981, n. 2672; Id., 6 settembre 1986, n. 5456; Id., 9 novembre 1993, n. 11055; Id., 22 aprile 2010, n. 9549; Id., 5 maggio 2011, n. 9977; Id., 13 dicembre 2012, 22924; Id., 10 maggio 2013, n. 11118; Id., 27 marzo 2015, n. 6253.

danni a terzi, degli obblighi di custodia, manutenzione e riconsegna del bene, nonché dell'obbligazione *ex art.* 1591 c.c. di corrispondere il canone correlato al godimento del bene parametrato all'importo stabilito nel contratto.

Inoltre, la giurisprudenza civile ha oltremodo precisato che, avuto riguardo al caso di risoluzione di un contratto di *leasing* c.d. traslativo, mancando una disciplina *ad hoc* per tale fattispecie, risulta applicabile, in via analogica, la disciplina della risoluzione anticipata della c.d. vendita a rate per inadempimento del compratore di cui all'art. 1526 c.c. e, quindi, estende all'utilizzatore moroso il diritto (dell'acquirente a rate) alla restituzione dei canoni versati all'impresa concedente. Diritto, che, però, sorge solo dopo che l'utilizzatore stesso abbia provveduto alla riconsegna del bene, perché è solo in tale momento che l'utilizzatore si spoglia delle facoltà, degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto⁽²⁵⁾.

Da ultimo, come rilevato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 19166 del 2019, qui in commento, un ulteriore argomento utilizzato per corroborare il secondo orientamento giurisprudenziale in esame è rappresentato dalla circostanza che la normativa in materia di tasi, la quale prevede l'obbligo per l'utilizzatore di corrispondere tale tributo sino al momento della riconsegna del bene alla società di *leasing*, non potrebbe non applicarsi anche con riferimento all'imu, non potendoci essere discrasia tra i due tipi di tributi, anche per una questione di coerenza del sistema.

In questa prospettiva, sottolinea la Suprema Corte nella sent. n. 19166 del 2019, tanto le Istruzioni per la compilazione della dichiarazione imu (approvate con d.m. 30 ottobre 2012) quanto la disciplina in materia di tasi (art. 1, 672° comma, legge di stabilità 2014), nel precisare che per "durata del contratto di *leasing*" deve intendersi tutto il periodo che va dalla stipulazione del contratto a quello di riconsegna del bene, compro-

⁽²⁵⁾ Tanto è vero che in più occasioni la Corte di Cassazione ha affermato il principio secondo cui nel *leasing* traslativo, al quale si applica per analogia la disciplina dettata dall'art. 1526 c.c. per la risoluzione del contratto di vendita con riserva di proprietà in caso di inadempimento dell'utilizzatore, quest'ultimo, riconsegnato il bene, ha diritto alla restituzione delle rate riscosse, mentre il concedente ha diritto ad un equo compenso per l'uso della cosa. A tal riguardo, cfr. Cass., 24 giugno 2002, n. 9161; Id., 8 gennaio 2010, n. 73; Id., 13 novembre 2018, n. 29020. Più di recente, Cass., 20 settembre 2017, n. 21895, ha oltremodo chiarito che "l'obbligo di restituzione della cosa è da ritenere fondamentale nell'equilibrio del contratto, perché in tal modo da un lato il concedente, rientrato nel possesso del bene, potrà trarne ulteriori utilità nel prosieguo; dall'altro, solo dopo che la restituzione è avvenuta è possibile determinare l'equo compenso a lui spettante per il godimento garantito all'utilizzatore nel periodo di durata del contratto, salva la prova del danno ulteriore".

vata da apposito verbale, “non hanno introdotto nel sistema alcun elemento di novità/specialità, essendosi limitate, piuttosto, a confermare (esplicitare) l’efficacia anche agli effetti del diritto tributario di una regola generale in tema di locazione finanziaria”.

Dunque, sulla scorta di tale orientamento, se la società di *leasing* non è chiamata al pagamento dell’imu in pendenza del contratto di locazione finanziaria, “a maggior ragione vi sarebbe la mancata realizzazione del presupposto impositivo in capo alla stessa nel frangente temporale in cui, una volta intervenuta la risoluzione del contratto di *leasing* (perché venuto a scadenza o perché risolto anzitempo per inadempimento dell’utilizzatore), il locatore si trovi ad esercitare un diritto di proprietà solamente formale in quanto, non essendoci la materiale riconsegna del bene, l’utilizzatore continua ad esercitare un dominio di fatto del bene e deve essere, pertanto, gravato da tutti i relativi rischi e oneri, ossia fino a quando abbia la materiale disponibilità della cosa” (26).

4. – *Gli effetti derivanti dalla mancata consegna del bene nel caso di cessazione degli effetti del contratto di leasing immobiliare: insussistenza della soggettività passiva ai fini imu della società concedente*

Come già accennato, le sentenze qui in commento si caratterizzano per essere espressione di due principi di diritto opposti, pronunciati dalla Suprema Corte nell’arco di soli due mesi.

Difatti, mentre con la sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019 è stata affermata, sulla base di una lettura frettolosa (e, pertanto, non condivisibile) dell’art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, la soggettività passiva ai fini imu della società di *leasing* dal momento della cessazione degli effetti del contratto di locazione finanziaria, anche in assenza della materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell’utilizzatore, con la sentenza n. 19166 del 17 luglio 2019, invece, è stata adottata, sulla base di uno scrupoloso *iter* logico – giuridico, una soluzione interpretativa opposta e più coerente con il dato normativo di riferimento.

Più in particolare, la sentenza n. 19166 del 17 luglio 2019 appare condivisibile in quanto la Suprema Corte interpreta il concetto di possesso declinato nell’art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, non in senso civilistico, bensì in un senso diverso e certamente più confacente al meccanismo di funzionamento del tributo imu.

(26) Così, Comm. trib. prov. Mantova, 5 dicembre 2014, n. 358. Nello stesso senso Comm. trib. reg. Napoli, 26 settembre 2016, n. 8208.

Come noto, da un punto di vista civilistico⁽²⁷⁾, l'art. 1140 c.c. definisce il possesso come un potere sulla cosa (*corpus*) che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale, accompagnata dall'*animus rem sibi habendi*.

La definizione del possesso, ora menzionata, si compone di una nota generica (il potere sulla cosa) ed una nota specifica (l'attività corrispondente all'esercizio di un diritto reale, come modo di estrinsecazione del potere).

Il 2° comma dell'art. 1140 c.c. fa entrare in campo la figura del detentore, soggiungendo che si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa. La detenzione dunque è una situazione corrispondente, all'esterno, al possesso ma caratterizzata dal c.d. *animus detinendi* e quindi dal fatto che il detentore riconosce l'altruità del possesso (c.d. *laudatio possessoris*).

Pertanto, allorquando si configuri la fattispecie della detenzione, il possessore non avrà l'immediata disponibilità del bene che, invece, sarà nella disponibilità del detentore. Vi può essere una detenzione qualificata: è il caso, ad esempio, del conduttore che si detiene la cosa per il possessore-locatore, ma anche per un interesse proprio, che è quello del godimento dell'alloggio. Ma si può anche detenere nell'interesse esclusivo del possessore ed allora la detenzione sarà non qualificata, essendo essa il frutto di un rapporto di mera ospitalità o di servizio.

La detenzione, dunque, da un punto di vista civilistico, si consegue con la consegna, collegata ad un contratto non traslativo, né costitutivo di diritti reali, ma obbligatorio, per cui chi consegna è e resta possessore, salvo interversione *ex art. 1141 c.c.*

Sebbene l'impostazione tradizionale della dottrina civilistica tenda a distinguere il possesso dalla detenzione⁽²⁸⁾, non va sottaciuto come di recente sia stata avviata una progressiva rivisitazione⁽²⁹⁾ del rapporto tra le due citate situazioni, impostandolo nel senso che il possesso verrebbe ad includere anche quella variante della detenzione tradizionalmente indicata come "qualificata", la quale, come ormai pacificamente condiviso, si giova in larga misura degli stessi strumenti di tutela posti a presidio del possesso. La

(27) Cfr. F. Zanchini di Castiglionchio, voce "Possesso", in *Enc. dir.*, Milano, 1985, 452 ss.; F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Napoli, Jovene ed., 2011, 225 ss.; U. Natoli, *Il possesso*, Milano, Giuffrè ed., 1992; R. Sacco – R. Caterina, *Il possesso*, in *Trattato diritto civile e commerciale* (diretto da P. Schlesinger), Milano, Giuffrè ed., 2014.

(28) Cfr. R. Sacco – R. Caterina, *Il possesso*, cit., 190 ss.

(29) Cfr. C. Abatangelo, *Il possesso derivato*, Napoli, Jovene ed., 2016, 87 ss.; R. Omodei Salè, *La detenzione e le detenzioni — Unità e pluralismo nelle situazioni di fatto contrapposte al possesso*, Padova, Cedam ed., 2012, 239 ss.

coincidenza, almeno parziale dei rimedi, giustifica, secondo questa impostazione, l'assimilazione delle due figure, e, pertanto, in questo scenario resterebbe estranea alla nozione di possesso la sola detenzione non qualificata, generalmente ritenuta irrilevante dal punto di vista giuridico⁽³⁰⁾.

Sulla scorta di tali premesse di carattere civilistico si è articolato l'*iter* – logico giuridico seguito dalla Suprema Corte nella sent. n. 19166 del 17 luglio 2019 per identificare puntualmente il presupposto impositivo dell'imu, il quale viene individuato dal combinato disposto degli artt. 8, 2° comma, e 9, 1° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nel "possesso" degli immobili, nel senso civilisticamente inteso di manifestazione esterna dell'esercizio del diritto di proprietà o di altro diritto reale, ma anche nella "detenzione qualificata" degli stessi da parte degli utilizzatori, nel caso particolare dei beni concessi in *leasing*.

Viene in rilievo, dunque, in queste disposizioni, il tema della esatta individuazione del concetto di "possesso"⁽³¹⁾, che, tradizionalmente, si è posto con riferimento ai rapporti intercorrenti tra diritto civile e diritto tributario, nel senso di comprendere se i termini impiegati dalle norme tributarie vadano interpretati secondo le categorie civilistiche o meno⁽³²⁾.

Secondo una parte della dottrina⁽³³⁾, la risposta sarebbe positiva in quanto l'esigenza di unità dell'ordinamento imporrebbe di attribuire alle norme tributarie un significato coerente con gli altri rami del diritto.

Altra dottrina⁽³⁴⁾, invece, propende per una lettura autonoma del diritto tributario in quanto appare necessario tenere conto delle finalità

⁽³⁰⁾ Cfr. A. Novi, *Possesso e detenzione nella circolazione dei beni immobili; incertezze applicative e riflessioni sistematiche*, in *Riv. Not.*, 2018, 249 ss.

⁽³¹⁾ Un'autorevole dottrina ha osservato "che, attraverso una interpretazione sistematica della norma tributaria, il termine usato dal legislatore assuma un significato diverso da quello che ha negli altri rami del diritto: è quanto avviene ad es. con riguardo al "possesso di redditi" assunto dall'art. 1 TUIR a presupposto dell'IRPEF e che sicuramente non è da intendere nell'accezione degli artt. 1140 cc. c.c., bensì nel senso di titolarità di situazioni soggettive tali da consentire la disponibilità della ricchezza corrispondente al reddito". In tal senso testualmente si v. A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, Utet ed., 2003, 231.

⁽³²⁾ Sul tradizionale problema inerente alla relazione tra categorie civilistiche e legge fiscale si v. G. Greco, *Diritto privato e diritto finanziario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, I, 318 ss.; A. Fedele, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, I, 21 ss.; S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, Cedam ed., 1992, 96 ss.

⁽³³⁾ A favore della teoria "antiautonomistica" in passato si sono espressi in dottrina A. Uckmar, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro, retro*, 1937, 388; L.V. Berliri, *Negozi giuridici e negozi economici quale base di applicazione per l'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I, 161; Id., *Un concetto superato: l'impiego "ai soli fini fiscali"*, *ivi*, 1943, I, 100.

⁽³⁴⁾ A favore della c.d. tesi "autonomistica" in passato si sono espressi in dottrina B.

delle norme fiscali, non sempre coincidenti, e talvolta confliggenti, con le norme appartenenti ad altri settori dell'ordinamento giuridico.

Una soluzione intermedia⁽³⁵⁾ sarebbe quella di verificare secondo i comuni criteri ermeneutici la compatibilità del significato civilistico del termine con la norma tributaria che lo utilizza; e riconoscergli un significato autonomo ove se ne accerti l'incompatibilità⁽³⁶⁾.

In quest'ordine di idee, con riferimento alla disciplina dell'imu, si pone effettivamente un problema di carattere interpretativo, perché, mentre l'art. 8, 2° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, individua nel "possesso" il presupposto del tributo *de quo*, l'art. 9, 1° comma, invece, considera quali soggetti passivi, oltre che i proprietari ovvero i titolari di diritti reali di godimento, anche i soggetti utilizzatori di beni oggetto di contratti di locazione finanziaria.

Ne deriva che il presupposto impositivo non può essere individuato (solo) nel "possesso" degli immobili⁽³⁷⁾ come inteso dall'art. 1140 c.c.,

Griziotti, *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, 202; E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, ora in *Opere Giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, vol. I, Milano, 1961, 135 ss.; Id. *Unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, *ivi*, 437 ss., in cui afferma che gli istituti di diritto privato, se accolti nel tributario, sono sempre nuovi perché cambia il fine; l'Autore però afferma che, se sono accolti come fattispecie, restano identici.

⁽³⁵⁾ Cfr. A. Amatucci, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, Jovene ed., 1965, 119 ss.; G.A. Micheli, *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1973, vol. XXIII, 1097; M. Trimeloni, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam ed., 1979, 200 ss.; F. Bosello, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche, retro*, 1981, 1429 e ss.; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 226 ss.; F. Paparella, *Possesso di redditi e interposizione fittizia*, Milano, Giuffrè ed., 2000, 250; A. Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, Cedam ed., 1996, 269; P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, Giuffrè ed., 2007, 101. Sulla interpretazione delle norme non tributarie nell'ordinamento tributario cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam ed., 2012, 204 ss.; E. De Mita, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 145 ss.; G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, Milano, Cedam ed., 2016, 139-141. Sulle problematiche concernenti la scelta e l'impiego dei canoni ermeneutici nel diritto tributario si rinvia a G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam ed., 2003, *passim*.

⁽³⁶⁾ Autorevole dottrina ha comunque osservato che l'indirizzo "autonomistico" e quello "antiautonomistico", "certamente inaccettabili nella loro formulazione estrema, muovono da esigenze di adeguare la tassazione alla sostanza economica dell'affare, facendo prevalere la sostanza sulla forma giuridica; l'altro indirizzo intende tutelare la certezza del diritto, per garantire il contribuente contro pretese disancorate dal dato formale" e pertanto ha concluso nel ritenere che "nell'interpretazione delle leggi d'imposta debba essere innanzitutto individuato lo specifico fenomeno economico, espressivo di capacità contributiva, che il legislatore ha avuto di mira e che esprime la ratio del tributo. Ogni operazione interpretativa deve essere coerente con la ratio del tributo". In tal senso testualmente si v. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, Utet ed., 2009, 42-43.

⁽³⁷⁾ Cfr. G. Salanitro, *Prime riflessioni sull'imposta sul valore degli immobili situati all'estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 55 ss.

dovendosi, per converso, concludere, sulla base del coordinamento dell'art. 8, 2° comma, e dell'art. 9, 2° comma, di come il tributo non tenda a colpire solo la capacità contributiva manifestata dal possesso di immobili (nell'accezione civilisticamente intesa), ma anche la capacità contributiva manifestata dalla "detenzione qualificata" degli stessi⁽³⁸⁾.

Ciò posto, il Supremo Collegio, propendendo apertamente per una lettura autonoma delle norme tributarie rispetto a quelle civilistiche, afferma che la nozione di "possesso" individuata dall'art. 8, 2° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha un contenuto diverso rispetto alla stessa nozione contenuta nell'art. 1140 c.c., di talché devono considerarsi soggetti passivi dell'imu anche tutti coloro che per il diritto civile siano dei meri "detentori qualificati", qual è l'utilizzatore del bene in *leasing*, il quale è gravato della responsabilità del tributo "per l'intera durata del contratto".

Tale condivisibile soluzione interpretativa conferma come le definizioni impiegate in ambito tributario non debbano necessariamente coincidere con quelle impiegate in ambito civilistico, necessitando piuttosto di essere adattate alla luce degli obiettivi e delle esigenze tipiche del diritto tributario⁽³⁹⁾.

Sicché, al pari di come la nozione di "possesso" impiegata ai fini imu non coincide con quella civilistica, taluna dottrina⁽⁴⁰⁾ ha sottolineato come il Legislatore tributario, "senza appiattirsi sulle categorie proprie di altri

⁽³⁸⁾ Secondo F. Miconi, *L'imu nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali: riflessione a margine dei tributi sul "possesso" (rectius sul patrimonio)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 134 ss., il presupposto dell'ici/imu rimane costituito dal possesso dell'immobile inteso nell'accezione civilistica di cui all'art. 1140 c.c. E infatti, secondo l'A., tutte le volte in cui il Legislatore ha voluto prevedere l'esigibilità dell'imposta da parte di chi, pur avendo il possesso, non ne ha la titolarità formale, è dovuto intervenire, come nel caso dei beni demaniali in concessione ovvero dei beni concessi in locazione finanziaria, con esplicita disposizione derogatoria rispetto alla regola generale.

⁽³⁹⁾ Cfr. M. Basilavecchia, *Profili eccentrici di soggettività passiva dell'Ici: l'utilizzatore nel leasing, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l'eredità giacente*, in *Fin. loc.*, 2004, 67 ss.

⁽⁴⁰⁾ In tal senso si v. E. Mencarelli, *Leasing e imu: obblighi del locatario inadempiente*, in *Rass. trib.*, 2013, 637 ss., la quale sottolinea come l'impostazione utilizzata con riferimento alla soggettività passiva imu in capo all'utilizzatore del bene in *leasing* è parimenti ravvisabile, ad esempio, nel caso di attribuzione di soggettività passiva all'ex coniuge assegnatario della casa familiare, in luogo del coniuge proprietario non assegnatario. In questo caso, sottolinea l'A., "il diritto di proprietà di cui resta formalmente titolare il coniuge non assegnatario risulta svuotato del suo contenuto tipico (in primis, della facoltà di godere e di disporre liberamente del bene), talché la scelta del legislatore pare rispondere anche all'esigenza di una maggiore equità del prelievo fiscale, che tenga conto della sfera soggettiva entro la quale si realizza il vantaggio economico connesso al 'possesso' (lato sensu inteso) dell'immobile oggetto d'imposizione".

rami del diritto, abbia scelto di autonomamente selezionare le posizioni giuridiche caratterizzate da determinati elementi di realtà valutati come particolarmente significativi nell'ottica fiscale, in quanto ritenuti indice della capacità economica che il tributo de quo mira a colpire".

Peraltro, la circostanza che dal punto di vista civilistico l'utilizzatore dei beni immobili in *leasing* sia qualificabile quale mero "detentore qualificato" degli stessi non vale a depotenziare le facoltà e i poteri che questi può esercitare sul bene oggetto del contratto di locazione finanziaria.

E infatti, come già affermato dalla Suprema Corte, l'utilizzatore di beni in *leasing*, con il contratto, esercita i poteri e le facoltà connesse e, al contempo, assume i doveri e i rischi (*i.e.*, rischi di perimento, perdita e danneggiamento del bene, nonché i danni a cose o persone causati dal bene) che tipicamente fanno capo ad un possessore⁽⁴¹⁾.

Pertanto, una volta chiarita la (condivisibile) *ratio* individuata dal Supremo Collegio per giustificare l'inclusione dell'utilizzatore in *leasing* nell'elenco dei soggetti passivi dell'imu, che decorre dal momento della sottoscrizione del contratto, illustra le ragioni giuridiche per le quali la soggettività passiva in argomento rimarrebbe invariata sino al momento della riconsegna dell'immobile, comprovata dal relativo verbale.

Tale affermazione, difatti, risulta corretta per la Corte di Cassazione, data la vigenza, nel nostro ordinamento, del 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*).

In altri termini, si verifica una forma di "ultrattività" degli effetti contrattuali, sulla base della quale, in caso di risoluzione del contratto di locazione, continuerebbero a permanere in capo al locatario tutti i rischi inerenti alla perdita o al deterioramento del bene locato e di danni a terzi, gli obblighi di custodia, manutenzione e riconsegna del bene, nonché l'obbligo di corrispondere il canone correlato al godimento del bene stabilito nel contratto⁽⁴²⁾.

⁽⁴¹⁾ Come chiarito da Cass., 13 febbraio 2014, n. 3362, la società di *leasing* esercita sul bene una proprietà di tipo "formale o fiduciario", la cui sola funzione è quella di garantire l'impresa stessa contro l'unico rischio che le deriva dal contratto di *leasing*, ossia quello dell'inadempimento dell'utilizzatore all'obbligazione di pagamento dei canoni.

⁽⁴²⁾ Si veda la giurisprudenza di legittimità segnalata *sub* nota 21.

Inoltre, occorre precisare come la giurisprudenza di legittimità, in diverse occasioni⁽⁴³⁾, abbia ritenuto analogicamente applicabile al *leasing* traslativo la disciplina della risoluzione anticipata della c.d. vendita a rate per inadempimento del compratore di cui all'art. 1526 c.c., di talché l'utilizzatore moroso avrà diritto alla restituzione dei canoni versati all'impresa concedente, al netto di un equo compenso per il godimento del bene, solo dopo la materiale riconsegna del bene, perché è solo in tale momento che l'utilizzatore si spoglia delle facoltà, degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto.

La previsione dell'obbligo in capo all'utilizzatore inadempiente di corrispondere, ai sensi dell'art. 1591 c.c., un equo compenso per il godimento del bene sino al momento dell'effettiva riconsegna dello stesso, costituirebbe – secondo alcuni Autori – “un effetto del sinallagma di fatto ancora operante”⁽⁴⁴⁾ o “una protrazione legale del rapporto fino alla materiale riconsegna del bene”⁽⁴⁵⁾.

In buona sostanza, l'utilizzatore di beni in *leasing* riveste una posizione giuridica del tutto assimilabile a quella del proprietario, esercitando i diritti tipicamente spettanti a quest'ultimo ed assumendo i correlati rischi ed obblighi⁽⁴⁶⁾. In considerazione di tale particolare posizione rispetto all'immobile che rende l'utilizzatore un “quasi proprietario”, dunque, il Legislatore tributario ha conseguentemente individuato in detto soggetto il soggetto passivo dell'imu, da intendersi tale sino al momento della riconsegna del bene, perché è solo in questo momento che cessa il rapporto di dominio/responsabilità sul bene immobile⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴³⁾ Si veda la giurisprudenza di legittimità segnalata *sub* nota 22.

⁽⁴⁴⁾ Cfr. G.S. Cocco, voce *Locazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1974, 981.

⁽⁴⁵⁾ Cfr. A. Bucci – E. Malpica – R. Redivo, *Manuale delle locazioni*, Padova, Cedam ed., 1989, 141. Negli stessi termini si v. P. Zannini, voce *Locazione*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, Torino, 1994, 109, il quale ha affermato che la disposizione di cui all'art. 1591 c.c. “non avrebbe davvero molto senso, o non ne avrebbe affatto, se si ritenesse che la scadenza del termine finale della locazione (quale convenuto tra le parti o stabilito dalla legge) valga ipso iure a precluderne ogni effetto destinato ad esplicarsi in un tempo successive”.

⁽⁴⁶⁾ E infatti, la Suprema Corte ha ritenuto non vessatoria la clausola contrattuale che addossa all'utilizzatore ogni rischio per il deterioramento o la perdita dei beni oggetto del contratto di *leasing*, anche se dovuti a caso fortuito o a forza maggiore. Cfr. Cass., 11 febbraio 1997, n. 1266; Cass., 3 maggio 2002, n. 6369.

⁽⁴⁷⁾ E. Mencarelli, *op. cit.*, 649, sottolinea che “la titolarità del diritto di proprietà dell'immobile in capo al finanziatore ‘sta’ al contratto di leasing come l'iscrizione di ipoteca ‘sta’ al contratto di mutuo. Si ritiene, quindi, che sia (anche) proprio tale funzione di garanzia insita nella titolarità solo formale dell'immobile ad aver indotto il legislatore a negare la titolarità passiva ici e imu in capo alla società di leasing, al pari di come non rappresenta titolo idoneo a configurare il presupposto d'imposta il diritto reale di garanzia sull'immobile (l'ipoteca)”.

Da ultimo, la Suprema Corte, per ulteriormente avvalorare la tesi della soggettività passiva ai fini imu dell'utilizzatore del bene immobile in *leasing* sino al momento della consegna materiale dello stesso alla società concedente, richiama opportunamente le Istruzioni ministeriali allegatale al d.m. 30 ottobre 2012, con il quale è stato approvato il modello di dichiarazione imu.

Le indicazioni contenute nel citato modello, e, segnatamente, al paragrafo 1.4 di quest'ultimo, precisano che, nel caso di risoluzione anticipata o di mancato esercizio del diritto di opzione del contratto di locazione finanziaria, la società di *leasing* e il locatario "sono coloro su cui grava l'onere dichiarativo imu entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna".

Tale precisazione, a ben vedere, non va intesa come unicamente diretta a regolare gli adempimenti dichiarativi ai fini imu con riferimento ad un momento "particolare" dell'esecuzione contratto, ma involve anche gli aspetti afferenti la titolarità passiva del tributo.

E infatti, la previsione di cui all'art 13, comma 12-ter, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modif. nella l. 22 dicembre 2011, n. 214, secondo la quale i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, avvalorata ancora una volta la tesi per cui è solo dal momento in cui la società di *leasing* viene reimmessa nel godimento dell'immobile che acquisisce la soggettività passiva ai fini imu, con obbligo, per l'appunto, in capo a quest'ultima, di presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data di riconsegna.

Sulla base di tutte le esposte argomentazioni giuridiche è stata fornita dal Supremo Collegio una corretta lettura interpretativa dell'art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che, come detto, pone l'obbligazione tributaria in capo all'utilizzatore dei beni in *leasing* "per tutta la durata del contratto".

In tale ottica, il citato art. 9 non preclude, e anzi conferma, il permanere della soggettività passiva ai fini imu in capo all'utilizzatore allorquando si verifichi una causa di risoluzione del contratto di *leasing* ma quest'ultimo ritardi nella riconsegna del bene.

Più precisamente, in tale fattispecie il titolo giustificativo in base al quale l'utilizzatore mantiene la sua qualità di soggetto passivo ai fini imu, al pari di quanto accade nella fisiologica vigenza del contratto, resta sempre "l'ultrattivo" contratto di *leasing*, con riferimento al quale trova peraltro legittimazione l'applicazione dell'art. 1591 c.c., il quale prevede l'obbligo in capo al locatario di corrispondere l'equo compenso alla società di

leasing a fronte dello sfruttamento del bene fuori “dalla copertura” contrattuale.

Da ultimo, va sottolineato che tale lettura interpretativa della normativa in esame si pone oltremodo in continuità con taluni principi affermati dal Ministero delle finanze in due circolari del 1999 e del 2000 ⁽⁴⁸⁾, con cui, in tema di soggettività passiva ai fini ici nel caso di *leasing* immobiliare, è stato affermato che “per quanto concerne l’individuazione del momento che segna il passaggio della soggettività passiva dal locatore al locatario finanziario (...) occorre aver riguardo al momento della consegna dell’immobile oggetto di locazione finanziaria al locatario, mentre nel periodo precedente a detta consegna soggetto passivo ici resta il locatore finanziario”, sottolineando, in particolare, come, agli effetti dell’imposta *de qua*, è necessario che si dia “un rilievo determinante alla funzione di godimento che, accanto a quella di finanziamento, rappresenta la causa del *leasing*. Ed è indubbio che fino a quando l’immobile non venga consegnato al locatario è a questi preclusa ogni possibilità di goderne”.

Una lettura al contrario dei principi sopra affermati conduce, ancora una volta, ad attribuire valore dirimente, ai fini del mutamento della soggettività passiva ai fini imu in caso di risoluzione di un contratto di *leasing* immobiliare, al momento della reimmisione della società concedente nella disponibilità materiale del bene; fino a quel momento, l’unico soggetto passivo dell’imposta *de qua* rimane sempre e solo il locatario/ utilizzatore inadempiente.

5. – Conclusioni

Con il presente contributo si è tentato di mettere in evidenza la correttezza delle ragioni logico – giuridiche poste a fondamento della sentenza della Suprema Corte n. 19166 del 17 luglio 2019, con cui – si ribadisce – è stato affermato, sulla base di una coerente lettura interpretativa del disposto di cui all’art. 9, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il condivisibile principio per cui, nel caso di risoluzione di un contratto di *leasing* immobiliare, unico soggetto passivo dell’imu permane l’utilizzatore sino al momento della consegna del bene alla società di *leasing* concedente.

Un’affermazione in tal senso risulta corretta, non solo in ragione del principio di matrice civilistica di “ultrattività” del contratto, di cui si è dato conto in precedenza, ma anche, e soprattutto, alla luce delle indicazioni,

⁽⁴⁸⁾ Cfr. Ministero delle finanze, circ. 7 giugno 2000, n. 118/E; Id., circ. 18 maggio 1999, n. 109/E.

relative agli adempimenti dichiarativi imu in caso di mutamento della soggettività passiva dovute ad accadimenti “patologici” intercorsi nel corso o al termine dell’esecuzione del contratto di *leasing*, contenute nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione imu (approvate con d.m. 30 ottobre 2012).

In questa prospettiva, la Suprema Corte riconduce la soggettività passiva che il tributo intende colpire alla materiale disponibilità del bene in capo all’utilizzatore, prescindendo, dunque, dalla formale cessazione degli effetti prodotti dal titolo (i.e. il contratto di *leasing*), il quale, in buona sostanza, non rappresenta un riferimento utile per certificare la cessazione del rapporto di dominio/responsabilità mantenuto dall’utilizzatore sul bene immobile.

In altri termini, la Suprema Corte adotta una soluzione basata su un approccio che predilige la prevalenza della sostanza sulla forma, ritenuto, nel caso di specie, l’unico percorribile per ancorare la soggettività passiva dell’imu al soggetto, ossia l’utilizzatore del bene, il quale, in ragione della particolare posizione che ricopre rispetto all’immobile, che lo rende – per le caratteristiche illustrate – un “quasi proprietario”, rappresenta, sino a quando questi mantenga la signoria materiale sulla cosa, l’unico soggetto “contributivamente capace”⁽⁴⁹⁾ ai sensi dell’art. 53 Cost.

Del resto, la posizione assunta dalla Suprema Corte con la sent. 19166 del 17 luglio 2019 si mostra oltremodo coerente con le recenti evoluzioni della disciplina contabile del *leasing* e i recenti arresti giurisprudenziali aventi ad oggetto tale particolare tipologia contrattuale, caratterizzati entrambi per essere espressione, ancora una volta, di un “*substance over form approach*”.

Per quanto concerne la disciplina contabile del *leasing*, va sottolineato come dal 1° gennaio 2019 sia entrato in vigore il nuovo principio contabile IFRS 16⁽⁵⁰⁾, che, in sostituzione del precedente IAS 17, ha introdotto un modello di contabilizzazione unico per tutte le tipologie di *leasing*, supe-

⁽⁴⁹⁾ L’espressione è di G. Falsitta, *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 97 ss.

⁽⁵⁰⁾ Con il Regolamento UE 2017/1986 del 31 ottobre 2017, pubblicato nella G.U. dell’Unione Europea L 291 del 9 novembre 2017, la Commissione Europea ha adottato l’IFRS 16, principio contabile pubblicato dall’*International Accounting Standards Board* il 13 gennaio 2016. Sull’argomento si v. M. Nasti – M. Piazza – M. Volante, *IFRS 16 Lease: novità contabili, fiscali e valutative per il locatario*, in *Fisco*, 2019, 2507 ss.; L. Miele – V. Russo, *Gli effetti contabili e fiscali del nuovo standard internazionale IFRS 16 sul leasing*, in *Corr. trib.*, 2018, 2331 ss.

rando la precedente distinzione tra *leasing* finanziario e *leasing* di godimento⁽⁵¹⁾.

Più precisamente, il nuovo IFRS 16 prevede che i soggetti utilizzatori IAS *Adopter*, salvo alcune eccezioni, rilevino tra le immobilizzazioni dell'attivo dello stato patrimoniale il diritto d'uso del bene sottostante al *leasing*, contabilizzando in contropartita il debito assunto nei confronti del locatore. Nel conto economico dell'utilizzatore dovranno poi essere rilevati: *i*) le quote di ammortamento e le eventuali riduzioni di valore del diritto d'uso iscritto nelle immobilizzazioni, e *ii*) gli interessi passivi connessi al debito assunto nei confronti del locatore.

Come si nota, la nuova disciplina del *leasing* introdotta dal nuovo principio contabile IFRS 16 determina una sostanziale equivalenza tra acquisto e locazione in termini di rappresentazione contabile, da ciò potendosi desumere una sempre maggiore rilevanza rivestita dal dato fattuale del "potere di disporre di un bene come proprietario" in luogo del titolo giuridico legittimante il siffatto potere.

Peraltro, questo approccio non è nuovo in seno alla giurisprudenza di legittimità, se solo si volge lo sguardo a taluni recenti arresti giurisprudenziali resi, soprattutto, con riferimento a fattispecie aventi ad oggetto istanze di rimborso iva presentate da soggetti utilizzatori di beni in *leasing*.

Sul punto, mentre un primo orientamento giurisprudenziale di legittimità⁽⁵²⁾ aveva escluso, nel caso di *leasing* finanziario, il diritto dell'utilizzatore al rimborso dell'iva per l'acquisto di beni ammortizzabili, in considerazione del fatto che, prima dell'esercizio del diritto di riscatto, non si verifica alcun effetto traslativo della proprietà in capo a questo, la giurisprudenza di legittimità più recente⁽⁵³⁾, invece, valorizzando il profilo del trasferimento "del potere di disporre di un bene come un proprietario", e prescindendo, dunque, dal titolo che conferirebbe la "disponibilità giuridica del bene stesso", ha ammesso il diritto dell'utilizzatore al rimborso

(51) La novità apportata dal principio contabile IFRS 16 è sostanziale rispetto al precedente principio contabile IAS 17, che operava un distinguo tra *leasing* finanziario e *leasing* operativo, richiedendo di evidenziare il *leasing* operativo solo nelle note di bilancio. In sostanza, lo IAS 17, muovendo dal presupposto che il trasferimento dei rischi e benefici derivanti dalla proprietà del bene si realizzasse solo in caso di *leasing* finanziario, sottraeva alla rappresentazione in bilancio i debiti derivanti dai contratti di *leasing* operativi (in tal caso, difatti, l'utilizzatore si limitava a rilevare a conto economico i canoni passivi di competenza).

(52) Cfr., *ex multis*, Cass., 24 settembre 2014, n. 20072.

(53) Cfr., Cass., 10 maggio 2019, n. 12457; Cass., 26 settembre 2018, n. 22959; Cass., 16 ottobre 2015, n. 20951.

dell'eccedenza detraibile dell'iva anche con riferimento ad operazioni di *leasing*.

Si tratta di una lettura aderente alle disposizioni euro-unitarie in materia di iva, e, in particolare, all'art. 14, par. 1, della dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE⁽⁵⁴⁾, nonché ai principi affermati dalla Corte di Giustizia UE⁽⁵⁵⁾, la quale, proprio in applicazione di tale disposizione, ha affermato che l'operazione realizzata con la conclusione di un contratto di *leasing* relativo ad un bene che preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto immobile (*i.e.* che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore del bene), va equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento.

In altri termini, anche con riferimento a particolari esigenze che possono sorgere in capo all'utilizzatore di un bene concesso in *leasing*, come può essere quella di esercitare il diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile dell'iva a fronte dell'acquisto di beni ammortizzabili, la tendenza è quella di riferire l'esercizio del predetto diritto al "possesso", inteso come potere di disporre di un bene come proprietario, affrancandosi, dunque, dalle categorie civilistiche, proprie del diritto interno, che richiederebbero, invece, l'acquisto del diritto di proprietà o di altro diritto reale.

È evidente come le recenti evoluzioni della disciplina contabile del *leasing*, nonché i recenti arresti giurisprudenziali appena segnalati, siano espressione di un approccio che ormai prescinde dalle categorizzazioni di matrice civilistica tipiche del nostro ordinamento, essendo orientate, invece, a privilegiare la prevalenza della sostanza sulla forma.

In questa prospettiva, dunque, deve essere sottolineata (ancora una volta) la correttezza (e la coerenza con l'intero sistema, per come si sta delineando) del principio di diritto affermato dalla Suprema Corte nella sent. n. 19166 del 17 luglio 2019, secondo la quale la soggettività passiva imu nel caso di contratti di *leasing* immobiliari va individuata in capo al soggetto utilizzatore dal momento della sottoscrizione del contratto al momento della riconsegna dello stesso alla società concedente, perché è

⁽⁵⁴⁾ Tale norma dispone testualmente che "costituisce cessione di beni il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario".

⁽⁵⁵⁾ Cfr., Corte Giustizia UE, 4 ottobre 2017, causa C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services*; Corte Giustizia UE, 2 luglio 2015, causa C-209/14, *NB Leasing*; Corte Giustizia UE, 16 febbraio 2012, causa C-118/11, *Eon Aset Menidjmont*.

in tale lasso temporale che l'utilizzatore, esercitando le facoltà ed essendo destinatario degli obblighi tipici di un proprietario, esprime una capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* idonea ad essere incisa dal tributo *de quo*.

prof. GIUSEPPE CORASANITI
Ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Brescia