



n. 1/2021 (genajo-febbraio)  
Consistenza: 469.463 documenti

- > Presentazione
- > Organizzazione
- > Ricerca avanzata
- > Navigazione
- > > Autori/Curatori
- > > Classificazione
- > > Periodici
- > Storico degli aggiornamenti dal 2009

Corasaniti, Giuseppe

**Soggettività passiva IMU nel "leasing" immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle SS.UU.**

(Nota a sent. Cass. civ. sez. trib. 19 novembre 2019 n. 29973,) in **Corriere tributario**, 2020, fasc. 6, pagg. 595-602 (bibliografia a pie' di pagina o nel corpo del testo)

**CIV.6.8. POSSESSO** [ ---> lista gerarchica]

**CIV.9.30. CONTRATTI ATIPICI (SOCIALMENTE TIPICI)** [ ---> lista gerarchica]

**TRIB.4. TRIBUTI LOCALI** [ ---> lista gerarchica]

Lungi dall'addivenire ad una soluzione interpretativa definitiva, persiste in seno alla giurisprudenza di legittimità (oltre che di merito) il contrasto riguardante la corretta individuazione del soggetto passivo obbligato al versamento dell'IMU [Imposta municipale unica] relativamente a beni immobili concessi in "leasing", nella specifica ipotesi di risoluzione del contratto di locazione finanziaria non seguita dall'immediata restituzione del bene da parte dell'utilizzatore alla società concedente. Pur non ritenendo condivisibili quegli orientamenti, cui si conforma la sentenza della Suprema Corte n. 29973/2019, che individuano nella società di "leasing" il solo soggetto passivo dell'IMU dal momento della cessione del contratto (indipendentemente dalla riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore), si auspica che la questione sia rimessa al vaglio delle Sezioni Unite, non essendo oltremodo tollerabile lo stato di incertezza in cui sono costretti ad operare le società di "leasing" e i Comuni.

**Sommario:** Quadro normativo di riferimento. - Contrasto giurisprudenziale in punto di corretta individuazione del soggetto passivo. - Effetti della cessazione del contratto di "leasing" immobiliare.

**In tema di:** Individuazione del soggetto passivo dell'imposta municipale unica (IMU) nel contratto di "leasing". Risoluzione del contratto di "leasing" e soggetto obbligato al pagamento dell'IMU: analisi del contenuto dispositivo di cui all'art. 9 del d.lg. n. 23/2011. Risoluzione del contratto di "leasing" e obbligo del locatore di corrispondere l'imposta municipale unica anche nell'ipotesi in cui il bene non sia stato ancora riconsegnato: rilevanza non tanto della detenzione materiale del bene, bensì dell'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata.

sent. Cass. civ. sez. trib. 19 novembre 2019 n. 29973

sent. Comm. Trib. Prov. Modena 12 aprile 2017 n. 327

sent. Comm. Trib. Reg. Friuli Venezia Giulia 12 ottobre 2016 n. 305

sent. Comm. Trib. Reg. Molise 9 maggio 2019 n. 326

dec. lgs. 14 marzo 2011 n. 23 art. 8 [ ---> testo]

dec. lgs. 14 marzo 2011 n. 23 art. 9 [ ---> testo]

dec. legge 6 dicembre 2011 n. 201 art. 13 [ ---> testo]

legge 27 dicembre 2019 n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022) art. 1, comma 743

[ ---> testo]

d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504

sent. Cass. civ. sez. V 17 luglio 2019 n. 19166

Codice civile art. 1140 [ ---> testo]

Codice civile art. 1591 [ ---> testo]

Costituzione art. 23 [ ---> testo]

Costituzione art. 53 [ ---> testo]

>>>Document delivery via:

>>>Cerca su:

**Come citare il contributo in una bibliografia:****Stile APA:**

Corasaniti, G. (2020). Soggettività passiva IMU nel "leasing" immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle SS.UU.. *Corriere tributario*, (6), 595-602.

**Stile MLA:**

Corasaniti, Giuseppe. "Soggettività passiva IMU nel "leasing" immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle SS.UU.." *Corriere tributario* 6 (2020): 595-602. Print.

**Stile DoGi:**

G. Corasaniti. *Soggettività passiva IMU nel "leasing" immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle SS.UU.*, in *Corriere tributario*, 2020, 6, pp. 595-602.

**DoGi-Dottrina Giuridica**

Banca dati on-line bimestrale (ISSN 2240-7448)  
Via dei Barucci 20 - 50127 Firenze  
Ph. +39 055 43995; fax +39 055 439960  
e-mail: [elisabetta.marina@igsg.cnr.it](mailto:elisabetta.marina@igsg.cnr.it)

English

# Soggettività passiva IMU nel leasing immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle SS.UU.

di Giuseppe Corasaniti (\*)

Lungi dall'addivenire ad una soluzione interpretativa definitiva, persiste in seno alla giurisprudenza di legittimità (oltre che di merito) il contrasto riguardante la corretta individuazione del **soggetto passivo** obbligato al versamento dell'**IMU** relativamente a **beni immobili** concessi in **leasing**, nella specifica ipotesi di **risoluzione** del **contratto** di locazione finanziaria **non** seguita dall'immediata **restituzione** del bene da parte dell'utilizzatore alla società concedente. Pur non ritenendo condivisibili quegli orientamenti, cui si conforma la **sentenza** della Suprema Corte n. **29973/2019**, che individuano nella **società di leasing** il solo soggetto passivo dell'IMU dal momento della cessione del contratto (indipendentemente dalla riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore), si auspica che la questione sia rimessa al vaglio delle Sezioni Unite, non essendo oltremodo tollerabile lo stato di incertezza in cui sono costretti ad operare le società di leasing e i Comuni.

La sentenza della Suprema Corte n. 29973/2019 (1), resa in merito alla individuazione del soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IMU con riferimento agli immobili concessi in *leasing*, 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, certifica come, ad oggi, non può dirsi assolutamente risolto il contrasto interpretativo sviluppatosi in seno alla giurisprudenza di legittimità (e di merito).

Sul punto, si registrano due difformi orientamenti giurisprudenziali, tutti originatisi da controversie instaurate da società di *leasing* avverso avvisi di accertamento comportanti la richiesta

di pagamento del saldo IMU in relazione a cespiti immobiliari concessi in locazione finanziaria e successivamente risolti per mancato pagamento dei canoni da parte degli utilizzatori.

Secondo un primo orientamento (2), ai fini impositivi dell'IMU, sarebbe rilevante, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza del 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).

Secondo un opposto orientamento (3), invece, "per durata del contratto di locazione finanziaria" deve intendersi il periodo intercorrente

(\*) Professore ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Brescia, avvocato del foro di Milano

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Per quanto concerne la giurisprudenza di merito, il riferimento è a: Comm. trib. prov. di Modena, 12 aprile 2017, n. 327; Comm. trib. reg. Friuli-Venezia Giulia, 12 ottobre 2016, n. 305; Comm. trib. prov. di Como, 19 aprile 2016, n. 146; Comm. trib. prov. di Bergamo, 17 luglio 2015, n. 590; Comm. trib. prov. di Mantova, 16 aprile 2015, n. 122; Comm. trib. prov. di Bergamo, 29 ottobre 2014, n. 759. Per quanto concerne la giurisprudenza di legittimità, il riferimento è a: Cass. 30 novembre 2019, n. 29973, in commento; Id. 9 ottobre 2019, n. 25249; Id. 22 maggio 2019, n. 13793, 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.*, suppl. *on line* del 17 luglio 2019; P. Puri, "Risoluzione anticipata del leasing: a chi spetta la soggettività passiva IMU?", in *Corr. Trib.*, n. 8/2019, pag. 684 ss. Sul punto, si v. altresì G. Ragucci, "Leasing immobiliare: gli effetti dello scioglimento sulla soggettività passiva dell'IMU", in *Norme e Tributi Mese - Il Sole - 24 Ore*, n. 2/2020, pagg. 36-45.

(3) Per quanto concerne la giurisprudenza di merito, il riferimento è a: Comm. trib. reg. Abruzzo, 8 novembre 2019, n. 915; Comm. trib. reg. Molise, 9 maggio 2019, n. 326; Comm. trib. reg. Lombardia, 16 aprile 2019, n. 1772; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 8 luglio 2016, n. 218; Comm. trib. prov. di Terni, 2 settembre 2016, n. 274; Comm. trib. prov. di Pavia, 1°

dalla data della stipulazione del contratto alla data di effettiva riconsegna del bene alla società concedente, di talché soggetto passivo IMU rimarrebbe l'utilizzatore sino alla data di redazione del verbale di consegna del bene concesso in *leasing*.

Ciò detto, la sentenza in commento, pur ponendosi in linea di continuità con il primo dei summenzionati orientamenti giurisprudenziali, introduce nuovi e ulteriori spunti che, invero, prestano il fianco (al pari degli *iter* logico-giuridici seguiti dalla giurisprudenza che avalla il primo orientamento) ad alcune osservazioni critiche.

#### Quadro normativo di riferimento

L'imposta municipale propria ("IMU") appartiene al comparto dei tributi "propri" dei Comuni (4) 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, come modificati (e in parte abrogati) dalla Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020), i quali riproducono e richiamano molte norme riguardanti l'imposta comunale sugli immobili ("ICI") (5), contenute nel D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Per collocare il prelievo nel sistema, rilevante è la previsione di cui all'art. 8, comma 1,

#### LA GIURISPRUDENZA

##### Imponibilità ai fini IMU

In caso di risoluzione del contratto di *leasing* per mancato pagamento dei canoni da parte degli utilizzatori, ai fini IMU, secondo un primo orientamento giurisprudenziale cui aderisce la sentenza n. 29973/2019, sarebbe rilevante, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza del **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. Secondo un opposto orientamento, invece, 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 rimarrebbe **l'utilizzatore** sino alla data di **redazione del verbale di consegna del bene** concesso in *leasing*.

D.Lgs. n. 23/2011, 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 (6), quella cioè di un'imposta patrimoniale speciale (in quanto riferita a certi tipi di beni) e ordinaria.

Riguardo ai soggetti passivi, l'art. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020, riproducendo la formulazione dell'abrogato art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, dispone, in mo-

do 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 e per tutta la durata dello stesso, anche se l'immobile è da costruire o in corso di costruzione.

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. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020, in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro

aprile 2016, n. 180; Comm. trib. prov. di Salerno, 19 marzo 2015, n. 1451. Per quanto concerne la giurisprudenza di legittimità, il riferimento è a: Cass., 17 luglio 2019, n. 19166, con nota adesiva G. Corasaniti, "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", in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2019, pag. 2154 ss.

(4) Per un inquadramento in chiave storica dei profili sostanziali ed applicativi dei tributi locali in Italia si v. A. Colarus-

so, "I tributi locali in Italia", in A. Uckmar (coordinato da), *Il Diritto Tributario*, Padova, pag. 1937.

(5) Per un approfondimento dell'imposta comunale sugli immobili si v. M. Basilavecchia, "Imposta comunale sugli immobili", in *Enc. dir.*, Milano, 1999, pag. 669 ss.; A. Giovanardi, "Tributi comunali", in *Digesto disc. priv., Sez. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, pag. 146 ss.

(6) Così G. Falsitta - R. Schiavolin, "I Tributi Locali", in *Manuale di diritto tributario*, 2013, Milano, pag. 1078 ss.

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. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020, 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. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020, 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.

Su questa particolare fattispecie si è sviluppato, negli ultimi anni, un articolato dibattito che ha visto contrapposte, da un lato, l'Associazione Italiana Leasing (*breviter*, "Assilea"), la quale ha sempre sostenuto che la soggettività pas-

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Soggetti passivi IMU

Da una lettura dell'art. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020, non sembrerebbero sorgere dubbi in merito all'identificazione dei soggetti passivi dell'IMU; da tale disposizione sembrerebbe si ricavi 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**.

siva 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, e, dall'altro, l'Associazione Italiana dei Comuni (*breviter*, "ANCI"), 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, comma 1, terzo periodo, D.Lgs. n. 23/2011 (vigente *ratione temporis*, ora art. 1, comma 743, Legge di bilancio 2020).

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?

#### Contrasto giurisprudenziale in punto di corretta individuazione del soggetto passivo

Come detto, il punto critico della questione attiene alla corretta interpretazione da attribuire alla disposizione di cui all'art. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020.

Da un lato, si registrano quelle pronunce (7), come quella in commento, secondo cui solo finché dura il contratto il soggetto passivo è il

(7) Si v. *sub* nota 2.

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.

A conferma di tale lettura, viene valorizzato lo stesso (previgente) art. 9, D.Lgs. n. 23/2011, 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), nonché 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.

La dottrina (8) che ritiene condivisibile tale orientamento ha sostenuto che "dopo la risoluzione, non sopravvive nessuno dei restanti effetti assunti a base della valutazione di equivalenza con la capacità contributiva del proprietario: la causa del finanziamento viene meno; non v'è più spazio per l'esercizio del diritto di riscatto - mentre è per altro verso sicuro che, a meno di una ipotetica interversione, la mera detenzione (disponibilità materiale) di un bene senza titolo è per definizione priva di effetti".

Secondo l'opposto indirizzo (9), 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 trova il proprio fondamento nelle istruzioni contenute nel D.M. 30 ottobre 2012 (10), 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.

Peraltro, tale orientamento sarebbe oltremodo corroborato 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 ultra-vigenza del rapporto medesimo, in virtù del principio *mora debitoris perpetuat obligationem*.

Tale lettura interpretativa origina dalla giurisprudenza civile (11) 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 dal previgente art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011.

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 danni a terzi, degli obblighi di custodia, ma-

(8) G. Ragucci, *Leasing immobiliare: gli effetti dello scioglimento sulla soggettività passiva dell'IMU*, cit., pagg. 36-45.

(9) Si v. *sub* nota 3.

(10) Pubblicato in G.U. n. 258 del 5 novembre, con cui è stato approvato il modello di dichiarazione dell'imposta muni-

cipale propria e delle relative istruzioni.

(11) Cfr. Cass. 2 maggio 1981, n. 2672; Id. 9 novembre 1993, n. 11055; Id. 22 aprile 2010, n. 9549; Id. 10 maggio 2013, n. 11118; Id. 27 marzo 2015, n. 6253.

nutenzione 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 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 (12).

#### Effetti della cessazione del contratto di leasing immobiliare

La sentenza in commento si pone in linea di continuità con l'illustrato (e criticabile) orientamento giurisprudenziale secondo cui il detentore, una volta risolto il contratto di *leasing*, non sarebbe più un "locatario", in quanto giuridicamente non più nella facoltà di esercitare i diritti propri di tale qualità, che consistono nel godimento del bene secondo la sua destinazione, e il riscatto. Perciò, come sostenuto dalla dottrina (13), "dopo la risoluzione del contratto il regime comune riprende vigore, e il proprietario torna soggetto al tributo, in perfetta coerenza con i principi".

Secondo la Corte di cassazione, "nell'alveo IMU si predilige l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. È il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza naturale o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in

capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore, con rilevanza del presupposto impositivo del possesso nella logica del pieno rispetto del principio della legalità che impone appunto una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta".

Rispetto però ai precedenti giurisprudenziali ai quali la sentenza in commento si conforma, è opportuno sottolineare che l'adesione agli stessi viene giustificato, oltre che sulla base dei noti *iter* logico-giuridici già esaminati, anche sulla base della seguente (errata) affermazione: "Tale essendo il quadro delle norme e dei principi (di diritto civile e tributario) da prendere a riferimento allorché si deve individuare il periodo di efficacia temporale del *leasing*, risulta evidente come le istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU per il 2012 (di cui al D.M. 30 ottobre 2012) non possono certamente modificare i termini per l'individuazione del soggetto passivo di imposta".

Ciò posto, non si ritiene condivisibile la linea tracciata dalla Suprema Corte con le sentenze (ivi inclusa quella in commento) che hanno negato la soggettività passiva dell'ex locatario dopo la risoluzione del contratto, attribuendola sin da quel momento al proprietario.

E invero, nella peculiare ipotesi di risoluzione del contratto di *leasing* immobiliare, il presupposto impositivo dell'IMU, il quale viene individuato dal combinato disposto dei previgenti artt. 8, comma 2 (ora art. 1, comma 740, Legge di bilancio 2020), e 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 (ora art. 1, comma 743, Legge di bilancio 2020) nel "possesso" degli immobili, nel senso civilisticamente inteso di manifestazione esterna dell'esercizio del diritto di proprietà o di altro diritto reale, deve essere individuato altresì nella "detenzione qualificata" degli stessi da parte degli utilizzatori, nel caso particolare dei beni concessi in *leasing*.

Ciò perché il presupposto impositivo non può essere individuato (solo) nel "possesso" degli immobili (14), come inteso dall'art. 1140 c.c., dovendosi, per converso, concludere, sulla base

(12) Cfr. Cass. 24 giugno 2002, n. 9161; Id. 8 gennaio 2010, n. 73; Id. 13 novembre 2018, n. 29020.

(13) G. Ragucci, "Leasing immobiliare: gli effetti dello scio-

glimento sulla soggettività passiva dell'IMU", cit., pagg. 36-45.

(14) G. Salanitro, "Prime riflessioni sull'imposta sul valore

del coordinamento dei previgenti artt. 8, comma 2, e dell'art. 9, comma 2, 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 (15).

In questa prospettiva deve essere letta la posizione della Suprema Corte espressa nella sentenza n. 19166/2019: la nozione di "possesso" individuata dal previgente art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011, 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 (sempre) necessariamente coincidere con quelle impiegate in ambito civilistico, necessitando piuttosto di essere adattate alla luce degli obiettivi e delle esigenze tipiche del diritto tributario (16).

Sicché, al pari di come la nozione di "possesso" impiegata ai fini IMU non coincide con quella civilistica, taluna dottrina (17) ha sottolineato

#### LA GIURISPRUDENZA

##### Risoluzione del contratto di leasing immobiliare

Non si ritiene condivisibile la linea tracciata dalla Suprema Corte con le sentenze che hanno negato la soggettività passiva dell'ex locatario dopo la risoluzione del contratto di leasing, attribuendola sin da quel momento al proprietario. Nella peculiare ipotesi di risoluzione del contratto di leasing immobiliare, il **presupposto impositivo dell'IMU**, il quale viene individuato nel **"possesso"** degli immobili, nel senso civilisticamente inteso di manifestazione esterna dell'esercizio del diritto di proprietà o di altro diritto reale, deve essere individuato altresì nella **"detenzione qualificata"** degli stessi da parte degli **utilizzatori**, nel caso particolare dei beni concessi in leasing.

come il legislatore tributario, "senza appiattirsi sulle categorie proprie di altri 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 me-

ro "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, 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 (18).

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" (19) o "una protrazione

degli immobili situati all'estero", in *Riv. dir. trib.*, 2014, pag. 55 ss.

(15) 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, pag. 134 ss., il presupposto dell'ICI/IMU rimarrebbe sempre costituito dal possesso dell'immobile inteso nell'accezione civilistica di cui all'art. 1140 c.c.

(16) 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, pag. 67 ss.

(17) E. Mencarelli, "*Leasing* e IMU: obblighi del locatario

inadempiente", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 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.

(18) 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.

(19) G.S. Coco, "voce Locazione (dir. priv.)", in *Enc. Dir.*, Mi-



legale del rapporto fino alla materiale riconsegna del bene" (20).

In altri termini, 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 (21). 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 (22).

In questa cornice concettuale, mostra tutte le sue fragilità logico - giuridiche l'affermazione contenuta nella sentenza in commento, secondo cui le "istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU per il 2012 (di cui al D.M. 30 ottobre 2012) non possono certamente modificare i termini per l'individuazione del soggetto passivo di imposta".

Giova premettere che le indicazioni contenute nel citato modello, e, segnatamente, nel paragrafo 1.4., 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 del contratto, ma involge - a differenza di quanto erroneamente sostenuto dalla Suprema Corte

con la sentenza in commento - anche gli aspetti afferenti la titolarità passiva del tributo.

La previsione di cui al previgente art. 13, comma 12-ter, D.L. n. 201/2011, conv. in Legge 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.

È indubbio che, da un punto di vista normativo, il suddetto art. 13, comma 12-ter, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, rappresenti l'unico riferimento legislativo cui pacificamente ancora 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'art. 9, comma 6, del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano 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".

Alla luce di ciò, è possibile comprendere la motivazione per la quale l'affermazione secon-

lano, 1974, pag. 981.

(20) A. Bucci - E. Malpica - R. Redivo, *Manuale delle locazioni*, Padova, 1989, pag. 141; P. Zannini, "voce Locazione", in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, Torino, 1994, pag. 109.

(21) 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; Id. 3 maggio 2002, n. 6369.

(22) E. Mencarelli, op. cit., pag. 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)".

do cui il D.M. 30 ottobre 2012, con cui è stato approvato il modello di dichiarazione IMU e le relative istruzioni, non sarebbe una fonte idonea a modificare i termini per l'individuazione del soggetto passivo d'imposta, è tanto "sbrigativa" quanto errata.

E invero, pare sia "sfuggito" al Supremo Collegio un elemento che, di per sé, è idoneo a confutare la predetta argomentazione: nel pieno rispetto del principio costituzionale di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., il D.M. 30 ottobre 2012 è intervenuto solo ed esclusivamente nella puntuale regolamentazione degli aspetti squisitamente tecnici del meccanismo applicativo del tributo in forza delle disposizioni legislative che a tale decreto hanno rinviato (i.e., art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 23/2011; art. 13, comma 2-ter, D.L. n. 201/2011, conv. con modif. dalla Legge n. 214/2011), senza tuttavia incidere nella individuazione della soggettività passiva che, a ben vedere, rimane esclusivo appannaggio delle citate norme.

In altre parole, è la lettera delle cennate disposizioni normative che individua la soggettività passiva del tributo in capo all'utilizzatore sino al momento della consegna del bene, intervenendo il D.M. 30 ottobre 2012 nella esclusiva regolamentazione degli aspetti tecnici afferenti al tributo IMU, ossia gli aspetti dichiarativi.

Come sostenuto dalla più autorevole dottrina (23), ai fini dell'integrazione della disciplina legislativa non è essenziale la natura normativa dell'atto, essendo dunque legittimo che la disciplina legislativa possa essere "completata" ovvero integrata anche da atti amministrativi

generali ovvero addirittura da provvedimenti amministrativi individuali nei limiti in cui ciò non determini una violazione di altri precetti costituzionali, così come non può non rilevare la constatazione che la disciplina della riscossione possa essere demandata, in base all'art. 23 Cost., ad atti non aventi forza di legge ma con funzione integrativa rispetto da essa (24).

Pertanto, smentita la statuizione del Supremo Collegio, secondo cui le istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU determinerebbero una modifica in merito all'individuazione del soggetto passivo di imposta, non può che ritenersi coerente con la natura del tributo l'attribuzione della soggettività passiva all'utilizzatore del bene in *leasing* (sino alla materiale riconsegna del bene alla società concedente), 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" (25) ai sensi dell'art. 53 Cost.

Ciò nonostante, è indubbio che il contrasto giurisprudenziale sviluppatosi sul tema non faccia altro che alimentare l'incertezza delle società di *leasing* circa la corretta prassi da adottare (ma anche dei Comuni, in merito alla corretta individuazione del soggetto passivo nei cui confronti formulare la pretesa impositiva), ragione per cui si auspica, a beneficio della certezza del diritto, un'imminente rimessione della questione al vaglio delle Sezioni Unite della Corte di cassazione.

## LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 19 novembre 2019 (11 settembre 2019), n. 29973 - Pres. Chindemi - Rel. Balsamo (*stralcio*)

**In base al disposto di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011, soggetto passivo dell'imposta municipale unica (IMU), in caso di risoluzione del contratto di "leasing", torna ad essere il locatore, ancorché**

(23) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario - Parte Generale*, Milano, 2015, pag. 159; M.S. Giannini, "I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge", in *Riv. dir. fin.*, 1957, pag. 12 ss.; A. Fedele, "Commento all'art. 23 Cost.", in G. Branca (a cura di), *Comment. alla Cost.*, Bologna - Roma, 1978, pagg. 120-121; id., "La riserva di legge", in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, tomo I, Padova, 1994, pag.

186; A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pag. 79 ss.

(24) F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 41.

(25) 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, pag. 97 ss.

**non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario, in quanto, ai fini impositivi, assume rilevanza, non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili "erga omnes", la quale permane fintantoché è in vita il rapporto giuridico, traducendosi invece in mera detenzione senza titolo in seguito al suo venir meno, senza che rilevi, in senso contrario, la disciplina in tema di tributo per i servizi indivisibili (TASI), dovuta viceversa dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente.**

#### Ritenuto in fatto

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

La CTP di Firenze rigettava il ricorso, con sentenza appellata dalla società. Con sentenza dell'11.04.2016 n. 664/16 la CTR della Toscana rigettava l'appello sulla base della considerazione che, con la risoluzione anticipata del contratto, viene meno la posizione di locatario e l'onere tributario ritorna in capo al proprietario, ancorché il bene non sia materialmente restituito al proprietario.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la Unicredit Leasing S.p.A., sulla base di un unico motivo.

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

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

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

#### Considerato in diritto

2. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8 e art. 9, comma 1 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per

aver la CTR identificato il soggetto passivo dell'IMU nella società concedente il *leasing*, sulla base della mera risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore, a prescindere dalla effettiva riconsegna del cespite.

3. Il motivo è destituito di fondamento.

Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario (*recte*, utilizzatore), a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Così recita testualmente il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 9, comma 1, ultimo periodo.

Il punto critico della citata normativa riguarda l'individuazione del termine del contratto, in caso di risoluzione, e del momento in cui la soggettività passiva IMU torna in capo alla società di *leasing*: si ha, infatti, in un primo momento la cessazione del contratto ed in un secondo momento la riconsegna materiale del bene. Le due date difficilmente possono coincidere, dal punto di vista pratico, e anzi può succedere che tra la cessazione del contratto e il verbale di riconsegna intercorra del tempo, talvolta anche non breve.

Due sono gli orientamenti formati sul punto.

4. 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 D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9 che, nell'individuare la decorrenza della soggettività passiva in capo al conduttore, fa riferimento alla data di stipula del contratto e non alla materiale consegna del bene (si pensi, ad esempio, al caso di immobili ancora non costruiti).

(Omissis).

Anche 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. Modena 12 aprile 2017 n. 327, conf. CTR Trieste n. 305/2016; CTP Como n. 146/2016; CTP Modena n. 721/2016; CTP Bergamo n. 590/2015; CTP Lecco n. 133/2015, CTP Mantova n. 122/2015).

5. Secondo l'opposto indirizzo, invece, per durata del contratto di locazione finanziaria dovrebbe intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna effettiva del bene al locatore. L'utilizzatore, dunque, sarebbe il soggetto passivo IMU fino alla data di riconsegna dell'immobile, comprovata dal relativo verbale.

Questa tesi (cfr., nella giurisprudenza di merito, CTP Reggio Emilia, 8 luglio 2016 n. 218, CTP Terni n. 274/2016, CTP Pavia n. 180/2016 e nella giurisprudenza di legittimità da Cass. n. 19166/2019) si fonda sulle istruzioni contenute nel 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).

In particolare, questa Corte con la pronuncia n. 19166/2019 ha affermato che: il presupposto dell'IMU (come quello della "vecchia" ICI) è testualmente individuato dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 8 nel

"possesso" dei beni immobili. Tuttavia, per effetto di quanto previsto dalla norma sulla soggettività passiva dell'IMU (citato D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9, comma 1, formulato in termini identici a quelli del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, in materia di ICI), ciò che l'art. 8 citato chiama "possesso" ha un contenuto diverso (perché più ampio) della nozione di "possesso" delineata dall'art. 1140 c.c., comma 1. Ai fini dei menzionati tributi, infatti, si qualificano come possessori anche soggetti che, alla stregua del diritto civile, tali non sono, siccome dispongono dell'immobile sulla base non di un diritto reale di godimento, bensì di un diritto personale e, dunque, si qualificano (civilticamente) come detentori qualificati. In particolare, un soggetto che, per il diritto civile, è un detentore qualificato (e che, invece, viene annoverato tra i possessori dalle disposizioni sulla soggettività passiva dell'ICI, dell'IMU e della TASI) è proprio l'utilizzatore in *leasing*, il quale è gravato della responsabilità dei citati tributi "per l'intera durata del contratto".

In quest'ottica, verrebbe depotenziato l'argomento secondo cui l'utilizzatore, "possessore" al momento della stipula del contratto di *leasing*, diventerebbe un mero detentore (peraltro abusivo) al momento della risoluzione dello stesso, dovendosi riconoscergli tecnicamente la veste di detentore *ab initio*.

Aggiunge ancora la Corte che: l'inclusione dell'utilizzatore in *leasing* nell'elenco dei soggetti passivi del tributo si spiega con l'idoneità del contratto di *leasing* ad attribuire in via esclusiva all'utilizzatore i benefici e gli oneri che, normalmente, fanno capo a chi abbia la proprietà del bene; si deve, poi, riconoscere anche che (sempre in virtù del contratto) questa situazione si protrae del tutto invariata fino a quando l'utilizzatore mantiene presso di sé la disponibilità concreta dell'immobile, tanto che nel nostro ordinamento, vi è un più generale principio secondo il quale, nei contratti di durata che attribuiscono ad un soggetto il diritto di godere di un bene altrui, la mancata riconsegna del bene stesso a seguito della risoluzione del rapporto per causa del conduttore determina la permanenza in capo a quest'ultimo degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto (*mora debitoris perpetuat obligationem*). Fenomeno, questo, che questa Corte ha definito come di "ultrattività" del contratto, nell'ambito di una giurisprudenza che si è certamente formata soprattutto in riferimento ai contratti di locazione semplice.

Secondo la pronuncia citata, infatti, in caso di risoluzione della locazione, il locatario conserva, fino alla riconsegna del bene, la stessa posizione che aveva nella fase fisiologica del rapporto, che dunque continua da

questo punto di vista a produrre i suoi effetti tipici, quale in specie quello di gravare il locatario di tutti i rischi inerenti alla perdita o al deterioramento del bene locato e di danni a terzi, degli obblighi di custodia, manutenzione e riconsegna del bene, 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. 2617/1963, 2672/1981, 5456/1986, 11055/1993, 9977/2011, 9549/2010, 23720/2008, 11118/2013, 22924/2012, 11 22924/2012, 6253/2015).

6. Tuttavia, detta ultima interpretazione non appare condivisibile.

In senso contrario a quest'ultimo approccio, si è posto in evidenza che non avrebbe rilevanza, quanto all'IMU, la norma prevista per la TASI, 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 (Cass. n. 19166/2019). In questo quadro non appare pertinente il richiamo operato alla normativa della TASI non potendosi applicare la medesima disposizione, che è riferita a un diverso tributo e che non riveste certo valenza interpretativa.

Del resto, argomentando *a contrario*, proprio la necessità, avvertita dal legislatore, di introdurre una disciplina in tema di TASI, sul punto, difforme rispetto a quella già vigente in tema di IMU deporrebbe nel senso di ritenere che quest'ultima, peraltro non modificata, dovrebbe intendersi nei termini avallati dal primo orientamento.

7. È indubbio poi che l'utilizzatore in *leasing*, con il contratto, instaura una relazione giuridica con il bene assai più penetrante di quella facente capo alla stessa società concedente (possessore mediato), la quale, come più volte affermato da questa Corte (tra le molte, Cass., Sez. III, sent. n. 3362 del 13 febbraio 2014), esercita sul bene una proprietà di tipo "formale o fiduciario", la cui sola funzione è, cioè, quella di garantire l'impresa stessa contro l'unico rischio che le deriva dal contratto di *leasing* (quello dell'inadempimento

dell'utilizzatore all'obbligazione di pagamento dei canoni), potendosi riconoscere all'utilizzatore, invece, "una sorta di utile dominio".

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

La ragione per la quale l'utilizzatore in *leasing* (che per il diritto civile è solo un detentore del bene) viene riguardato e trattato alla stregua di un possessore dalla disciplina dell'IMU (della TASI e della vecchia ICI) risiede proprio nel fatto che solo l'utilizzatore, in virtù del contratto, esercita i poteri e le facoltà e, al contempo, assume i doveri e i rischi, che tipicamente fanno capo ad un possessore (ed, anzi, al possessore per eccellenza: il proprietario). Non a caso tale disciplina individua il momento iniziale (per così dire) della soggettività passiva dell'utilizzatore in quello della sottoscrizione del contratto (e non in quello nel quale l'utilizzatore riceve in consegna il bene). 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. E, invero, è l'utilizzatore il soggetto che, non solo gode in via esclusiva del bene ma, ancor prima lo sceglie, individuando in totale autonomia il soggetto che deve fornirlo o (se si tratta di *leasing* in costruendo) che deve realizzarlo.

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

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

Ciò in linea con i principi costantemente affermati da questa Corte in materia di risoluzione del contrat-

to, secondo la quale in mancanza di una "causa *adquirendi*" in ragione della dichiarazione di nullità, dell'annullamento, della risoluzione o della rescissione di un contratto o del venire comunque meno del vincolo originariamente esistente, l'azione accordata dalla legge per ottenere la restituzione di quanto prestato in esecuzione del contratto stesso è quella di ripetizione di indebito oggettivo (Cass. n. 715/2018; n. 14013/2017; n. 2956/2011; n. 9052 del 2010), il che conferma che la detenzione qualificata in capo all'utilizzatore, considerata dal legislatore quale presupposto per l'imposizione IMU, permane solo durante la vita del rapporto giuridico e si traduce invece in mera detenzione senza titolo a seguito della risoluzione del contratto, dimostrando ciò la correttezza dell'interpretazione secondo la formulazione letterale del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9 che individua nel locatario il soggetto passivo, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di *leasing* sia risolto e l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere soggetto passivo.

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

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

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

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

10. In conclusione, nell'alveo IMU si predilige l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. È il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza naturale o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore, con rilevanza del presupposto impositivo del possesso nella logica del pieno rispetto del principio della legalità che impone appunto una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta a prescindere da quanto previsto nelle varie istruzioni ministeriali.

(Omissis)

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

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

P.Q.M.

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

(Omissis)



Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.corrieretributario.ipsoa@wki.it

[www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario](http://www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario)