



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ROLLERO	GIOVANNI BATTISTA	Presidente
<input type="checkbox"/>	CHIAMETTI	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	NOSCHESI	MARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5891/2017
depositato il 23/11/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 155/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di LECCO
contro:

VIA

difeso da:

proposto dall'appellante:
COMUNE DI M
VIA

difeso da:

C.
VIA

Atti impugnati:

[

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 5891/2017

UDIENZA DEL

01/07/2019 ore 09:30

N° 3145/2019

PRONUNCIATA IL:

01/07/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

16/07/2019

Il Segretario

Donatella Brescia



R.G.A. 5891/2017

Appello avverso la sentenza n. 155/2017, Sezione I della Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, del 6 febbraio 2017, depositata il 6 luglio 2017.

APPELLANTE: Comune di

APPELLATA:

* * *

La controversia in discussione trae origine dall'impugnazione del provvedimento di diniego n. prot. 2266 del 1° aprile 2016, emanato dal Comune ora appellante. In particolare, l'odierna società appellata, aveva avanzato istanza di rimborso (nr. prot. 7284 del 5 ottobre 2015) dell'acconto IMU versato per l'anno 2012, per un importo pari a € 1.352,00.=, per un immobile nella cui proprietà era subentrata in forza di una fusione per incorporazione, con effetto dal 1° gennaio 2014. Più nello specifico, la società aveva rappresentato di aver concesso tale immobile in locazione finanziaria, con contratto stipulato in data 30 maggio 2011 e poi risolto. Sosteneva altresì di non essere rientrata in possesso e nella disponibilità materiale del bene, motivo per il quale si riteneva priva di soggettività passiva ai fini dell'imposta. Di fronte al diniego opposto dal Comune, la contribuente proponeva ricorso innanzi alla CTP di Lecco, che accoglieva i motivi della ricorrente e condannava l'ente comunale alla rifusione delle spese giudiziali, con la sentenza ora oggetto d'impugnazione.

In data 23 novembre 2017, proponeva appello il Comune di _____, che, in particolare, sollevava due distinti motivi di gravame. Con il primo motivo, lamentava la violazione e falsa applicazione dell'art. 9 co. 1 d.lgs. 23/2011, dell'art. 12 delle preleggi, dell'art. 1 co. 703 della l. n. 147/2013, dell'art. 2 co. 1 lett. e) l. 80/2003, dell'art. 1 l. 1/1948, degli artt. 134, 101 Cost. e dell'art. 1 co. 2 l. 212/2000. Più specificamente, l'appellante riteneva che la sentenza di primo grado avesse violato il divieto di analogia, per aver il Giudice adito travalicato il significato del dettato normativo dell'art. 9 co. 1 d.lgs. 23/2011, che fa riferimento "a tutta la durata del contratto" nel disciplinare i presupposti applicativi dell'IMU, dovendosi perciò ritenere irrilevante il fatto che non sia stato dato luogo alla materiale restituzione del bene locato. La CTP di Lecco, inoltre, avrebbe erroneamente applicato in via analogica il disposto dell'art. 2 co. 1 lett. e) della l. 80/2003, che sancisce il divieto di analogia in ambito tributario. In specie, lamentava il fatto che il Giudice di prime cure avesse richiamato l'art. 1 co. 672 della l. 147/2013 che regola la soggettività passiva



ai soli fini della TASI e, come tale, non poteva ritenersi applicabile all'imposta oggetto della controversia, ossia l'IMU. A questo proposito, l'appellante osservava come sia lo stesso art. 1 co. 703 della l. 147/2013 a far salva la disciplina di applicazione dell'IMU, non potendosi perciò interpretare l'art. 1 co. 672 come norma di interpretazione autentica anche della disciplina IMU, tesi invece sostenuta da controparte a dalla CTP di Lecco. Riteneva, per questi motivi, viziata l'interpretazione del quadro normativo data dal giudice di primo grado, ritenendo invece sussistenti tutti i requisiti soggettivi di applicazione dell'imposta in capo alla società.

o. Con il secondo motivo, eccepeva la violazione dell'art. 15 d.lgs. 546/1992, in relazione alla condanna alle spese di lite a danno dell'ente comunale. In specie, con riferimento a tale profilo, evidenziava come esista un attuale contrasto giurisprudenziale rispetto al quadro normativo richiamato nella controversia concreta, ragione per cui, secondo l'appellante, sarebbe stata legittima la compensazione delle spese di lite. Concludeva perciò chiedendo, in via principale, la riforma integrale della sentenza gravata, con conferma della legittimità del provvedimento impugnato. In subordine, sussistendo le gravi ed eccezionali ragioni di cui all'art. 15 d.lgs. 546/1992, riforma della sentenza impugnata nella parte in cui ha condannato l'amministrazione resistente alla rifusione delle spese di lite, dichiarando invece le stesse compensate fra le parti.

In data 8 gennaio 2019 si costituiva in giudizio la società

s.p.a. . Nel

proprio atto di controdeduzioni, in particolare, l'appellata ricostruiva l'intera vicenda da cui scaturiva la controversia, chiosando specialmente sul fatto che l'immobile de quo non sarebbe ancora rientrato nella piena disponibilità della società proprietaria, dovendosi pertanto ritenere correttamente individuato in capo all'utilizzatore il soggetto passivo dell'imposta versata anticipatamente dall'appellante, per cui si richiedeva il rimborso. La contribuente procedeva quindi a ricostruire il quadro normativo rilevante, specificando come la questione interpretativa qui d'interesse fosse già stata affrontata in senso favorevole alla società comparente, poiché sussiste ormai un costante orientamento che ritiene che il contratto di leasing si mantenga giuridicamente in essere fino al momento in cui non intervenga la restituzione del cespite (c.d. "fase di ultrattività del rapporto contrattuale di locazione", per cui citava Cass., sent. 22924/2012). Richiamava il D.M. 30 ottobre 2012 del MEF, già invocato in primo grado, che nel dettagliare le istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU, individua nel termine di 90 giorni decorrenti dalla data di riconsegna del bene "comprovata dal verbale di consegna" il momento da cui il locatario cessa di essere il soggetto passivo dell'IMU, subentrando nell'obbligazione tributaria la società di leasing. Citava quindi copiosa giurisprudenza di legittimità (Cass. sent. n.



2617/1963, n. 2672/1981, n. 5456/1986, n. 9977/2011, n. 9549/2010, n. 23720/2008, n. 11118/2013, n. 22924/2012), nonché un lunghissimo elenco di precedenti delle Commissioni Tributarie Regionali (fra cui si citano, CTR Lombardia, sent. n. 3201/1/16; n. 2993/13/16; n. 5069/7/16; n. 1094/3/17; n. 1311/12/17; n. 1934/14/17; n. 1935/14/17; n. 3844/9/17; n. 4082/11/17; n. 3442/8/2018; n. 3756/23/2018) e Provinciali (fra cui CTP Milano, sent. n. 308/24/17; n.1487/9/17; n. 2046/7/17; n. 1866/16/18), che in parte provvedeva ad allegare. Quanto al motivo d'appello sollevato da controparte, in relazione alla presunta violazione del divieto d'analogia, l'appellata evidenziava come la CTP di Lecco avesse fatto riferimento alla normativa TASI solo *ad abundantiam*, e non per fondare in diritto la propria interpretazione del quadro normativo di riferimento. La società ne difendeva inoltre la ricostruzione in diritto operata, laddove riconosceva all'espressione "durata del contratto" di leasing i riferimenti al momento che va dalla consegna del bene locato a quello della sua materiale restituzione, in caso di risoluzione anticipata. In conclusione, chiedeva il rigetto dell'appello di parte avversaria e, per l'effetto, la conferma della sent. 155/1/2017 della CTP di Lecco, con condanna alla restituzione degli importi indebitamenti corrisposti al Comune di _____ per l'anno 2012, oltre interessi e accessori. Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

* * *

Il Collegio giudicante, tenuto conto della sentenza di primo grado e degli atti di causa, così decide. Accoglie l'appello del Comune di _____ alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Con atto del 28 settembre 2015, la società _____ SPA formulava al comune di _____ istanza di rimborso dell'acconto IMU versato per l'anno 2012, pari a complessivi € 1.352,00. A fondamento dell'istanza, la contribuente deduceva: (i) di essere subentrata, in virtù di fusione per incorporazione e con effetto dal 1° gennaio 2014, alla società _____; (ii) di aver concesso in locazione finanziaria a terzi l'immobile di proprietà sito nel comune di _____; (iii) di aver risolto il contratto di locazione stipulato con la controparte in data 30 maggio 2011; (iv) di non essere rientrato nel possesso e nella disponibilità materiale del bene, nonostante l'intervenuta risoluzione del contratto di locazione, e di essere pertanto privo di soggettività passiva ai fini IMU. Il Comune, con nota prot. n. 2266/2016, preso atto dell'intervenuta risoluzione del contratto di locazione finanziaria, respingeva l'istanza di rimborso avanzata dal _____ o società, motivando il diniego con il richiamo al combinato disposto di cui agli artt. 9 comma 1 del D. Lgs. 23/2011, 3 comma 2 del D. Lgs.



504/1992 e 3 lett. c) della circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 del ministero dell'Economia e delle Finanze. La contribuente impugnava il suindicato diniego di rimborso innanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, insistendo per la condanna al comune alla restituzione dell'acconto IMU versato per l'anno 2012. Resisteva in giudizio l'Ente locale, eccependo l'inconferenza, a fronte del chiaro dettato normativo. Il primo giudice, con sentenza n. 155/2017 accoglieva il ricorso presentato dal [redacted] e condannava l'odierno appellante alle spese di lite. Va altresì precisato che [redacted] Spa aveva stipulato il contratto di leasing n. 872490 con l'Immobiliare [redacted] che veniva risolto in data 30 maggio 2011 senza la riconsegna dell'immobile. In sede di presentazione della dichiarazione IMU per l'anno 2012 [redacted] annotava la risoluzione del contratto, la non consegna dell'immobile e la domanda di rimborso dell'acconto IMU versato in data 18 giugno 2012 in ragione di € 1.352,00 ritenendo non dovuta l'imposta per carenza di motivazione del presupposto impositivo. Il Comune emetteva diniego di rimborso sulla base di quanto previsto dall'art. 9, comma 1 del D. Lgs. 23/2011 secondo il quale "...soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto". Con tempestivo ricorso [redacted] impugnava il provvedimento di diniego sostenendo che (i) la soggettività passiva del tributo deve individuarsi in capo all'utilizzatore dell'immobile anche nella considerazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 762 della legge di stabilità 147/2013 per l'anno 2014; (ii) che per durata del contratto deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipula alla data della riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna. Il primo giudice accoglieva il ricorso e il Comune di [redacted] impugnava la sentenza.

Il ricorso in appello veniva affidato a più doglianze e in sede di udienza veniva prodotto la presente sentenza.

Sentenza n. 13793/2019 emessa dalla suprema Corte di cassazione, Sez. V, pubblicata il 22 maggio 2019

Questo Giudice d'appello si accosta a quest'ultima sentenza che vede come parte lo stesso [redacted] per simile controversia in materia di IMU. Il Comune, con più motivi aveva denunciato la violazione dell'art. 9 del decreto legislativo 23/2011. In particolare sosteneva che il menzionato articolo 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 dell'impugnata decisione al secondo comma dell'art. 8 del D. Lgs. 23/2011 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 al primo comma dell'art. 9. 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 introdotta successivamente all'anno d'imposta in contestazione, ma anche e soprattutto perché la disciplina speciale caratterizzata da uno più stretto legame con la detenzione del bene anziché con la proprietà. 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. E' necessario, ai fini della risoluzione della questione, muovere dal dato normativo di riferimento. L'art. 9 del decreto legislativo sopra citato 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 edificabili 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. 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. 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 (immobili da costruire) 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 individuate 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 dal contratto oppure, nelle ipotesi di risoluzione anticipata per inadempimento, come nella fattispecie, dal momento in cui il contratto è stato risolto. Tenuto conto di tali considerazioni, questo Giudice accoglie l'appello del Comune di _____ perché conferma la legittimità del provvedimento impugnato.

Spese del giudizio

La novità delle questioni trattate giustifica la compensazione delle spese del presente grado.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

accoglie l'appello del Comune di _____ a. Spese compensate.

Milano, 1 luglio 2019

Il Giudice Tributario rel. est.

dott. Guido Chiametti

Il Presidente

dott. Giovanni Rollero

