

La controversa soggettività passiva IMU nelle ipotesi di risoluzione anticipata del contratto di locazione finanziaria

Federico Anderloni

Attraverso la recentissima sentenza [n. 25249 del 9 ottobre 2019](#), la Suprema Corte di Cassazione ha confermato il proprio orientamento ondivago in ordine alla nota questione afferente la corretta allocazione della soggettività passiva IMU all'interno del rapporto negoziale di *leasing*, nelle ipotesi in cui tale rapporto venga sottoposto a risoluzione anticipata: questione, questa, particolarmente rilevante anche con riferimento alle imprese operanti nel settore energetico, stante la frequenza con cui nella pratica viene fatto ricorso a tale forma negoziale.

Come è noto difatti – ai sensi dell'art. 9, comma 1, D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 – la soggettività passiva IMU relativamente ai beni immobili concessi in locazione finanziaria ricade sul locatario *“a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”*. La formulazione di detta norma – e, in particolare, il riferimento ivi effettuato alla *“durata”* del contratto di *leasing* quale condizione di assoggettamento ad IMU del locatario – ha condotto ad un contrasto interpretativo in ordine all'attribuzione della soggettività passiva d'imposta in tutte quelle ipotesi in cui, intervenuta la risoluzione anticipata del rapporto di *leasing*, il locatario continui a trattenere il bene pur in assenza del necessario titolo giuridico.

Al riguardo, si sono venute ad affermare due distinte posizioni. Secondo un primo orientamento – teso a valorizzare massimamente il tenore letterale del citato art. 9 – la traslazione della soggettività passiva in capo al locatario dovrebbe operare solamente nella vigenza del rapporto negoziale di *leasing*, con l'effetto che, una volta risolto tale contratto, sarebbe il solo concedente a rispondere per l'assolvimento degli obblighi d'imposta, a nulla rilevando l'eventuale mancata restituzione del bene da parte del locatario. Diversamente, ad avviso di un secondo indirizzo interpretativo, la soggettività passiva IMU dovrebbe permanere in capo al locatario fino all'avvenuta restituzione dell'immobile, in ragione della disponibilità che tale soggetto continua a vantare del cespite imponibile.

Le due tesi in esame muovono, va da sé, da una concezione radicalmente difforme in ordine ai presupposti fondanti la soggettività passiva a fini IMU: formalistica nel primo caso – laddove viene valorizzata esclusivamente la presenza di un valido (e vigente) titolo giuridico da cui far discendere l'assoggettamento a tassazione – e decisamente più sostanzialistica nella seconda ipotesi, stante la rilevanza dirimente ivi ascritta alla condizione di effettiva disponibilità del cespite imponibile.

Ebbene, attraverso la sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019, la Suprema Corte di Cassazione ha (nuovamente) sposato l'impostazione più formalistica sul tema, statuendo nel senso della soggettività passiva IMU del concedente fin dal momento della risoluzione anticipata del rapporto negoziale di *leasing*, a prescindere quindi dalla restituzione del bene da parte del locatario.

Sorprende non poco constatare come il giudice di legittimità – nel motivare, invero assai sinteticamente, una tale conclusione – abbia ritenuto di fare esplicito riferimento, oltre che al tenore letterale del citato art. 9, a pretese “*esigenze di certezza dei rapporti giuridici e dei rapporti tributari*”, in ragione delle quali, sembra di comprendere, dovrebbe derivarsi una preferenza per la soluzione diretta ad attribuire valore dirimente al mero vincolo negoziale, in quanto di più agevole riscontro da parte dell'ente accertatore. Tale *decisum* va ascritto ad un filone giurisprudenziale inaugurato dalla Suprema Corte a partire dall'anno 2018 e costituito da alcune pronunce di legittimità risalenti anche al 2019 (cfr. la sentenza n. 13793 del 22 maggio 2019).

La sentenza in commento, tuttavia, segue di pochi mesi una altrettanto recente pronuncia della stessa Suprema Corte (cfr. la sentenza n. 19166 del 17 luglio 2019), nella quale invece – aderendo all'opposta tesi favorevole alle ragioni delle società concedenti – il giudice di legittimità aveva postulato la permanente soggettività passiva dei locatari, anche una volta risolto il rapporto negoziale di *leasing* e fino al momento dell'effettiva restituzione del bene. Nell'ambito di tale precedente, la Suprema Corte – con motivazione, merita di essere osservato, ben più approfondita – rilevava innanzitutto come la nozione di “*possesso*” valevole ai fini dell'allocazione della soggettività passiva IMU vada intesa in senso decisamente più ampio di quanto avviene in sede civilistica attraverso l'art. 1140 cod. civ., dal momento che – nel sistema sotteso all'imposta locale *de qua* – la figura del possessore viene in verità ad identificarsi con un *quid minus* rispetto alla fattispecie codicistica, risultando sufficiente la (mera) detenzione qualificata del cespite imponibile. Detenzione qualificata – ed è questo il punto – che nell'ambito del rapporto di *leasing* non può certamente venire meno per il solo fatto che il contratto viene risolto anticipatamente, ma che anzi – gioco forza – permane fintanto che il locatario mantiene la disponibilità diretta del bene, potendo quindi per tale via escluderne la fruizione da parte del concedente.

Ora, una tale conclusione appare a chi scrive certamente più fedele ai principi fondanti la disciplina dell'IMU, laddove la soggettività passiva d'imposta – lungi dal poter essere radicata in un dato meramente formale – deve necessariamente essere ricondotta all'indice di capacità contributiva individuato dal legislatore.

E difatti, come è noto, l'IMU tende storicamente ad incidere *in primis* il proprietario del bene immobile ovvero il soggetto che vanta un diritto reale sul medesimo; cionondimeno, l'evoluzione "storica" che ha interessato la disciplina dell'ICI (dalla quale la normativa in materia di IMU ha pedissequamente derivato i presupposti d'imposta) dimostra come nel tempo si sia avuta una progressiva estensione del relativo ambito applicativo soggettivo, fino a ricomprendere fattispecie che – sebbene prive del requisito, puramente formale, della riconducibilità ad uno dei predetti diritti reali – risultano connotate da una peculiare condizione di detenzione qualificata del cespite imponibile, esercitata dal soggetto tenuto a sopportare l'onere tributario. E' il caso, per l'appunto, della concessione di aree demaniali e, per quanto qui di specifico interesse, della locazione finanziaria: ipotesi, queste, in cui il concessionario e il locatario – seppur privi della titolarità di un diritto di proprietà o di un altro diritto reale sul cespite detenuto – vengono espressamente individuati quali soggetti passivi, ai fini dell'ICI prima e dell'IMU ora, in ragione della “[...]funzione di godimento del bene, che costituisce una delle caratteristiche del rapporto concessorio” (cfr. Ris. n. 1/DPF-20528 del 6 marzo 2003).

L'attribuzione della soggettività passiva IMU si fonda pertanto essenzialmente sul potere di utilizzazione immediata dello stesso con conseguente fruizione dei benefici da ciò derivanti. Sul punto, del resto, la stessa Corte Costituzionale era già giunta ad affermare che “[...]l'imposizione Ici non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste dall'art. 3, 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” (così nella sentenza n. 111 del 22 aprile 1997).

Alla luce di quanto ora brevemente cennato, pienamente condivisibile appare quindi la posizione assunta dalla Suprema Corte nell'ambito della citata sentenza [n. 19166 del 17 luglio 2019](#). Ben meno fondate, diversamente, risultano – ad avviso di chi scrive – le conclusioni raggiunte dallo stesso giudice nella successiva pronuncia n. 25249 del 9 ottobre 2019.

Peraltro, per completezza, è opportuno ricordare da ultimo come – al di là delle cennate ragioni “di sistema” – vi siano invero ulteriori elementi idonei a suffragare la tesi che vuole radicare in capo al locatario la soggettività passiva IMU fino al momento della restituzione del bene imponibile.

Si pensi, innanzitutto, al contenuto delle istruzioni ministeriali diramate in materia di

compilazione della dichiarazione IMU (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 ottobre 2012), ove è riportato come “[...]nel caso [...]di risoluzione anticipata [...]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”. Ora, come è noto, laddove vi sia un evento idoneo a comportare un mutamento della soggettività passiva ai fini dell'IMU i soggetti interessati da tale mutamento (i.e., colui il quale perde la soggettività passiva e il soggetto che invece l'acquista) sono tenuti in solido a presentare un'apposita dichiarazione, entro il termine di 90 giorni a decorrere dalla realizzazione dell'evento stesso. Ebbene, nel caso in cui l'evento modificativo della soggettività passiva riguardi un bene concesso in locazione finanziaria, tale termine mobile – secondo quanto previsto dalle citate istruzioni – viene fatto decorrere dalla data di riconsegna del cespite oggetto di *leasing*. Riconsegna che quindi, con tutta evidenza, sembra rappresentare proprio l'evento modificativo della soggettività passiva d'imposta.

Un'ulteriore conferma circa la fondatezza dell'impostazione sostanzialistica qui condivisa appare poi rinvenibile nella disciplina di legge chiamata a regolare la TASI: anche in tale ambito è stata difatti prevista, con riferimento al rapporto di *leasing*, l'attribuzione della soggettività passiva d'imposta in capo al locatario “[...]a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto”. In questo caso il Legislatore – consapevole, ad avviso di chi scrive, delle controversie interpretative sorte a tale proposito in ambito IMU – ha tuttavia ritenuto di precisare altresì come “[...]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”. La soggettività passiva TASI del locatario, pertanto, viene espressamente estesa a tutto il periodo di detenzione del cespite, a nulla rilevando l'eventuale risoluzione anticipata del contratto. Una tale soluzione sembra ragionevolmente traslabile anche in ambito IMU, non solamente in ragione degli indubbi profili di comunanza fra detti tributi ma ancor più in virtù delle disposizioni di diritto civile disciplinanti il contratto di *leasing* e la sua ultrattività a fronte della mancata riconsegna del cespite locato nel caso in cui il rapporto venga anticipatamente interrotto.

In conclusione, la sentenza n. 25249 del 9 ottobre 2019 rappresenta indubbiamente un *revirement* tanto inatteso quanto inopportuno rispetto alla posizione assunta dalla stessa Suprema Corte appena pochi mesi prima. Posizione, quest'ultima, che aveva indotto molti a confidare nel consolidamento di un nuovo orientamento di legittimità più fedele ai principi fondanti l'IMU.

Stante la rilevanza che detta questione assume nella prassi quotidiana degli operatori del settore – testimoniata, peraltro, dall'ingente numero di contenziosi promossi a tale riguardo – sembra pertanto a chi scrive decisamente opportuno un prossimo intervento chiarificatore da parte delle Sezioni Unite dello stesso giudice di legittimità, diretto a risolvere in via nomofilattica l'oramai inaccettabile contrasto giurisprudenziale venutosi a formare sul punto.