

Copia 6

ON.LE COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER L'ABRUZZO

(Sezione staccata di Pescara)

ATTO DI CONTRODEDUZIONI IN APPELLO

Per la [redacted] S.p.A. (già [redacted] S.p.A.), con sede legale in Roma (RM), Via Lucrezia [redacted] n. [redacted], c.a.p. 00178, C.F. 0 [redacted] e P.IVA 0 [redacted] (indirizzo pec tributario@pec.iccreabi.bcc.it), rappresentata e difesa, giusta procura a margine del ricorso introduttivo di primo grado, dal Dott. Comm. [redacted] (C.F. [redacted]; indirizzo pec [redacted]@legalmail.it; fax: 06/[redacted]), ed elettivamente domiciliata presso la propria sede legale sita in Roma (RM), Via Lucrezia [redacted] n. [redacted], c.a.p. 00178;

CONTRO

il Comune di [redacted], Servizio Tributi, Piazza [redacted] n. [redacted], cap. [redacted], [redacted] (CH);

IN RELAZIONE

all'appello principale (in allegato *sub. 1*), ricevuto tramite servizio postale in data 8 luglio 2016, promosso dal Comune di [redacted] avverso la sentenza n. [redacted], depositata in data 30 dicembre 2015 e non notificata (in allegato *sub. 2*), pronunciata dalla Sez. n. 4 della Comm. Trib. Prov. di Chieti e con la quale è stato integralmente accolto il ricorso (iscritto dalla Comm. Trib. Prov. di Chieti all'R.G.R. n. [redacted]/2015) presentato avverso l'avviso di accertamento n. [redacted] del 27 gennaio 2015 (in allegato *sub. 1* al ricorso introduttivo) e contenente la contestazione di omesso versamento IMU ed omessa presentazione della dichiarazione IMU relativamente ai mesi da giugno a dicembre del 2012.

IN FATTO

La [redacted] (nel prosieguo anche "[redacted]" o "Società") è un'impresa operante nel settore del leasing (di seguito anche "locazione

finanziaria”) ed in particolare, per quanto interessa in questa sede, del leasing immobiliare.

L’attività esercitata da Iccrea consiste nell’acquistare unità immobiliari al fine di concederle in locazione finanziaria (leasing) ai propri clienti.

In tale contesto la Società risulta proprietaria di un immobile sito nel Comune di San Salvo, Via _____ snc, id _____ il catasto fabbricati del Comune _____ di _____ al foglio n. _____, particella _____, cat. D/7, concesso in leasing alla _____ S.p.a. (_____) con il contratto n. _____ 070449 (in allegato sub. 2 al ricorso introduttivo).

Il contratto di locazione finanziaria in questione, benché stipulato in data _____ 27 _____ ottobre 2005 ed avente una durata fissata in 10 anni, si è tuttavia risolto anticipatamente in data 1° giugno 2012 a causa di un inadempimento contrattuale ascrivibile alla _____, responsabile di non aver pagato alcune rate del leasing.

Con apposita lettera raccomandata (in allegato sub. 4 al ricorso introduttivo), la Iccrea comunicava così alla _____ la risoluzione unilaterale del menzionato contratto di leasing, intimando alla Gomez la restituzione immediata dell’immobile.

L’unità immobiliare, pur essendo intervenuta la risoluzione contrattuale, non è tuttavia rientrata nella disponibilità della _____ in quanto indebitamente trattenuta dalla _____.

Che la _____, nonostante l’intervenuta risoluzione del contratto, abbia trattenuto oltre termine (ed oltre diritto) il possesso dell’immobile oggetto del leasing è fatto pacifico e non controverso: ne danno conferma quanto afferma Iccrea, quanto riconosciuto anche nel proprio atto di appello dal Comune di _____, dandone anche testimonianza gli atti giudiziari a supporto.

A tal proposito è stato già fornito (in allegato sub. 5 del ricorso introduttivo) il ricorso *ex art. 702-bis c.p.c.* promosso nel 2013 da [REDACTED] al Tribunale Civile di Roma e finalizzato alla restituzione della citata unità immobiliare.

A tale ricorso ha fatto poi seguito l'**ordinanza del Tribunale Civile di Roma emessa in data 29 novembre 2013 (in allegato sub. 3)** con la quale il giudice adito, accogliendo la richiesta di rivendica promossa da Iccrea, "*condanna la stessa [REDACTED] srl a restituire l'immobile oggetto del contratto*".

È per la ragione della mancata riconsegna dell'immobile che la Iccrea, sulla base del dettato normativo, ha ritenuto, nonostante l'intervenuta risoluzione anticipata del contratto di leasing, di non essere soggetto passivo IMU, di non dover presentare la dichiarazione IMU per il 2012 e di non dover effettuare alcun versamento d'imposta relativamente al 2012 (per i mesi, intendiamo, seguenti la risoluzione del contratto).

Ciò premesso, in data 11 febbraio 2015 il Comune di [REDACTED] ha notificato alla [REDACTED] l'avviso di accertamento n. [REDACTED] del 27 gennaio 2015 (in allegato sub. 1 al ricorso introduttivo) per mezzo del quale ha contestato un omesso versamento IMU per i mesi da giugno a dicembre del 2012 per Euro 6.356. In aggiunta il Comune di [REDACTED] ignorando le chiare istruzioni dettate al modello dichiarativo IMU, ha irrogato la sproporzionata sanzione di Euro 14.617,38 per omessa dichiarazione IMU (ed omesso versamento delle somme asseritamente dovute).

Avverso il predetto avviso la Società proponeva tempestivo ricorso alla Comm. Trib. Prov. di Chieti, deducendo plurimi profili di illegittimità e di infondatezza dell'azione erariale.

In particolare, la [REDACTED] eccepiva:

- a) l'illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000 n. 212 in quanto carente di motivazione;

b) l'infondatezza dell'atto impugnato per carenza di soggettività passiva tributaria in capo ad Iccrea ai fini IMU, ciò in base a plurime ragioni con conseguente annullamento tanto della pretesa IMU sollevata, che della sanzione (per omessa dichiarazione IMU e per omesso versamento) irrogata dal Comune di [REDACTED].

In esito alla pubblica udienza del 17 novembre 2015, con la sentenza n. 923 in epigrafe i giudici aditi accoglievano la tesi della ricorrente annullando integralmente l'atto impositivo e le relative sanzioni ivi irrogate.

Si tratta di una sentenza chiara e lineare che, ponendosi sulla scia di altri pronunciamenti su fattispecie identiche e supportata dalle indicazioni di prassi del tutto disattese dal Comune di [REDACTED], ha il pregio di individuare il cuore della questione.

Quanto sopra rappresentato, con l'atto indicato il Comune di [REDACTED] ha proposto appello principale avverso la menzionata sentenza.

Le pagine di cui si compone l'appello principale tentano di censurare la pronuncia di primo grado sulla base di argomentazioni divaganti, illegittime ed infondate, riproponendo le controdeduzioni presentate in primo grado e rigettate dai giudici di Chieti.

Quanto sopra premesso la [REDACTED] si costituisce in giudizio chiedendo il rigetto dell'appello principale in quanto illegittimo ed infondato, con conseguente piena conferma della sentenza di primo grado che ha annullato (in diritto ed in fatto) la pretesa sollevata nell'avviso di accertamento e le sanzioni con questo irrogate, e ciò per i motivi di seguito esposti.

IN DIRITTO

1. I precedenti giurisprudenziali favorevoli alla società di leasing.

Prima ancora di soffermarci sulla ragioni che dimostrano l'infondatezza dell'appello principale, pare opportuno sottoporre all'attenzione di codesta

On.le Commissione una circostanza che conferma la bontà della pronuncia di primo grado.

Come risulta dagli atti, la contestazione del Comune di ██████████, poiché mossa con riferimento alle mensilità da giugno a dicembre 2012, si fonda sull'erronea convinzione, respinta dai giudici di primo grado, secondo cui la mancata riconsegna del bene da parte del cliente/ex utilizzatore a favore della società di leasing non sia rilevante ai fini della soggettività passiva IMU, ritenendo la soggettività passiva IMU incombente sulla società di leasing ancorché questa non rientri nel possesso dell'immobile.

Sul punto è opportuno segnalare alcuni importanti precedenti giurisprudenziali recentemente intervenuti - favorevolmente al contribuente, taluni riguardanti proprio la ██████████ - sulla medesima questione qui in discussione.

In *primis* la **Commissione Tributaria Provinciale di Treviso con la sentenza del 20 maggio 2014 n. 392/2/14 (in allegato sub. 4)** che ha accolto una richiesta di rimborso dell'IMU, presentata da una società di leasing, con riferimento ad un immobile, oggetto di un contratto di leasing risolto, non restituito dall'utilizzatore alla società concedente.

Ebbene, la Commissione di Treviso, nell'accogliere *in toto* le ragioni della società di leasing ricorrente, ha evidenziato che in caso di contratto di locazione finanziaria risolto, se il bene immobile non è stato riconsegnato alla società di leasing - nonostante l'intervenuta risoluzione del contratto - l'utilizzatore continua ad essere il soggetto passivo IMU fino alla data di riconsegna dell'immobile, comprovata dal verbale di riconsegna.

Si legge nella sentenza che *“se il Legislatore ha ritenuto, in caso di locazione finanziaria, di dare una chiara interpretazione al concetto di “durata del contratto” in relazione alle disposizioni in materia di TASI, essa deve intendersi connotata come norma ricognitiva anche ai fini dell'IMU, non potendoci essere discrasia tra due tipi di tributi anche per una questione di*

coerenza del sistema. Non avrebbe, infatti, senso ritenere che in materia di durata del contratto di leasing il Legislatore abbia voluto adottare due distinti concetti a seconda della componente della IUC (Imposta Comunale Unica) per la quale si discuta, nel riordino dei Tributi di spettanza comunale (IMU, TASI, TARI)”.

Nello stesso senso si è espressa la **Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia con la sentenza del 6 novembre 2014 n. 476** (in allegato sub. 5) secondo la quale *“la Legge n. 147 (legge di stabilità) all'art. 1, comma 67 in materia di TASI, chiarisca la questione quando afferma che..” per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data di stipulazione alla data di consegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna...”. Nel caso in esame è di tutto in evidenza che debitore dell'imposta resti l'ex locatario, assorbendo egli, quale detentore, che la prerogativa di possessore, per compenetrazione, fino alla provata riconsegna”*

In maniera del tutto identica si è poi pronunciata la **Commissione Tributaria Provinciale di Brescia con la sentenza del 13 novembre 2014 n. 959/7/14** (in allegato sub. 6).

Si legge nella sentenza che *“La questione riguarda la durata del contratto di locazione finanziaria, se debba intendersi come il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore o alla data di risoluzione del contratto, indipendentemente dalla riconsegna del bene.*

La questione verte sull'individuazione del soggetto passivo dell'imposta, per l'anno d'imposta 2012, nell'ipotesi di previa risoluzione del contratto di locazione finanziaria, ma prima della riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore alla locatrice.

Peraltro l'art. 1 comma 672 della legge n. 147 del 27 dicembre 2013, ha espressamente definito, sia pure ai fini della TASI, la nozione di "durata del contratto", dovendosi intendere, all'indicato scopo, il periodo intercorrente

dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.

Il Collegio osserva che tale interpretazione, fatta propria dal legislatore per disciplinare una situazione analoga, sia quella preferibile anche nel caso di IMU, considerata, oltretutto l'identità dell'espressione letterale”.

Ed ancora, nello stesso senso, si è espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno con la sentenza del 19 marzo 2015 n. 1451/01/15 (in allegato sub. 7).

Nell'ultima sentenza citata si legge come *“quanto alla debenza dell'IMU, va osservato che, malgrado la cessione operata degli immobili da parte della locataria, la stessa rimane soggetto passivo d'imposta fino al momento della consegna dei cespiti”.*

Ed ancora, nello stesso senso, si è espressa anche la Commissione Tributaria Provinciale di Chieti con tre sentenze del 5 maggio 2015 n. 393/04/15, n. 394/04/15 e n. 395/04/15 (in allegato sub. 8).

Le sentenze hanno riguardato un caso quindi identico a quello qui in esame. Nelle stesse, di identico contenuto, viene infatti chiarito *“sebbene fosse stato dichiarato risolto il contratto di locazione per inadempimento della conduttrice nel febbraio 2009 la riconsegna del bene da parte dell'utilizzatore non è mai avvenuta: da ciò deriva che solo l'utilizzatore è il corretto destinatario della richiesta di imposta ICI in discussione.*

Nel caso di locazione finanziaria, come nel caso de quo, il possesso o la detenzione del bene, a qualsiasi titolo rileva ai fini della individuazione del soggetto passivo, che nel caso di specie non può essere assolutamente individuata nella società ricorrente che non è mai più tornata nel possesso del bene oggetto del contratto di leasing nonostante la domanda di restituzione del bene regolarmente avanzato all'Organo fallimentare, come da produzione in atti essendo il bene locato stato attratto nella massa fallimentare dal

febbraio 2009 e successivo procedimento civile teso ad ottenere la restituzione del bene”.

Ed ancora, nello stesso senso, si è espressa la **Commissione Tributaria Provinciale di Chieti con la sentenza del 13 ottobre 2015 n. 663** (in allegato sub. 9).

Nella sentenza si legge come *“appare evidente che per il legislatore la durata del contratto di locazione finanziaria va inteso decorrere al momento della stipula fino alla riconsegna effettiva dell’immobile. (...) D’altronde la novella TASI deve intendersi connotata come norma ricognitiva anche ai fini IMU non potendo sussistere, per ragioni di coerenza del sistema, nell’ambito delle componenti (IMU, TASI e TARI) della IUC (Imposta Unica Comunale) discrasia tra tipologie di tributi”.*

A seguire la **Commissione Tributaria Provinciale di Isernia con la sentenza del 27 novembre 2015 n. 193** (in allegato sub. 10).

Nell’ultima sentenza citata si legge come *“in materia di TASI, l’art. 1, comma 672 della legge 27 dicembre 2013 n. 147, testualmente recita “In caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data di 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”. Considerata la stretta correlazione tra i due tributi, non è ipotizzabile che il Legislatore abbia voluto prevedere una diversa applicazione riguardante la durata della locazione finanziaria a seconda che si trattasse di TASI o di IMU”.*

Ed ancora, nello stesso senso, si è espressa la **Commissione Tributaria Provinciale di Bologna con la sentenza del 15 dicembre 2015 n. 1371/01/15** (in allegato sub. 11) secondo la quale *“il locatario inadempiente rispetto all’obbligo di riconsegna dell’immobile resta obbligato al pagamento*

dell'IMU fintanto che rimanga l'unico soggetto che può godere del bene e, specularmente, è solo dal momento in cui ottiene la riconsegna del cespite che la società di leasing acquisisce la titolarità passiva del rapporto d'imposta (conforme CTP Brescia sent. n. 959/2014 e CTP Varese sent. 529/2014, CTP Chieti sent. n. 653/14 del 5 maggio 2015, Commissione Tributaria Provinciale di Mantova n. 358 del 5 dicembre 2014, versata in atti)").

A seguire la **Commissione Tributaria Provinciale di Pavia con la sentenza del 1 aprile 2016 n. 180** (in allegato sub. 12).

Nell'ultima sentenza citata si legge come "Lo stesso Ministero dell'Economia e delle Finanze con le istruzioni allegate al D.M. del 30 ottobre 2012 chiariva che l'utilizzatore resta soggetto passivo per tutta la durata del leasing e fino alla data di riconsegna del bene alla società di leasing, comprovata dal verbale di riconsegna. Con il successivo intervento normativo di cui al comma 672 dell'art. 1 L. n. 147 del 27 dicembre 2013, il legislatore ricalca le stesse istruzioni IMU, precisando che per la Tasi il locatario inadempiente rispetto all'obbligo di riconsegna dell'immobile, resta obbligato al pagamento dell'imposta al Comune, fintantoché rimanga l'unico soggetto che può godere del bene, ovvero sia fino alla riconsegna comprovata da apposito verbale. Il Comune deve pertanto richiedere la tassa al locatario".

A seguire la **Commissione Tributaria Provinciale di Trapani con la sentenza del 13 maggio 2016 n. 929** (in allegato sub. 13).

Nell'ultima sentenza citata si legge come "sono soggetti all'Imu anche il locatario, cioè colui che fruisce del bene, nel caso di immobili concessi in locazione finanziaria (leasing) per tutta la durata del contratto. Poiché è pacifico, non essendoci stata contestazione alcuna e fino a prova contraria sulla circostanza che gli immobili di cui trattasi non erano stati ancora materialmente consegnati alla società ricorrente, questo Collegio ritiene di accogliere il ricorso".

Ed ancora, nello stesso senso, si sono poi espresse la **Commissione Tributaria Regionale di Milano con la sentenza del 20 aprile 2016 n. 2993/16** (in allegato sub. 14) e la **Commissione Tributaria Provinciale di Rieti con la sentenza del 9 maggio 2016 n. 177/2016** (in allegato sub. 15).

In detta ultima sentenza si legge che *“nel caso, invece, di risoluzione anticipata dal contratto o di mancato esercizio del diritto di riscatto del contratto di locazione finanziaria, la società di leasing che diventa il nuovo soggetto passivo, ed il soggetto 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 dalla firma sul verbale di riconsegna. Se il locatario si rileva inadempiente rispetto all'obbligo di riconsegna del bene rimane l'unico soggetto obbligato al pagamento dell'IMU fintantoché questi rimane l'unico soggetto a poter godere del bene. Infatti, è solo dal momento in cui ottiene la riconsegna del cespite che la società di leasing acquisisce la soggettività passiva d'imposta, con conseguente obbligo di presentare la dichiarazione IMU”*.

Nella stessa indicazione la **Commissione Tributaria Provinciale di Lodi con la sentenza del 25 maggio 2016 n. 50/16** (in allegato sub. 16) e la **Commissione Tributaria Regionale di Milano con la sentenza del 16 maggio 2016 n. 3201/16** (in allegato sub. 17).

Ed ancora nella stessa indicazione la **Commissione Tributaria Provinciale di Caserta con la sentenza dell'8 giugno 2016 n. 3699/01/16** (in allegato sub. 18) e da ultimo la **Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia con la sentenza del 5 luglio 2016 n. 218/16** (in allegato sub. 19) secondo la quale *“il combinato disposto delle norme citate fa sì che possa essere considerato soggetto passivo dell'imposta solo il titolare di un diritto reale immobiliare che goda, anche, del possesso dell'immobile: senza il possesso non scatta il presupposto d'imposta; invero, sì, il contratto era stato rescisso dalla curatela*

fallimentare, che dunque non era più locataria, ma l'immobile non era stato riconsegnato al proprietario il quale non ne godeva pertanto del possesso: in conclusione la curatela fallimentare non era più locataria ma la società di leasing, proprietaria, non poteva essere considerata soggetto passivo dell'IMU non godendo, nell'anno in contestazione, del possesso dell'immobile".

Ed ancora, per finire, la Commissione Tributaria Provinciale di Terni con la sentenza del 2 settembre 2016 n. 274 (in allegato sub. 20) ove i giudici aditi "Il problema che si pone, però, è quello di chiarire che cosa abbia inteso il legislatore con l'espressione suddetta ("per tutta la durata del contratto"): fare riferimento al solo profilo giuridico della vigenza del contratto - come sostiene il Comune di Arrone - o invece a tutto il periodo di detenzione materiale del bene da parte del locatario, e dunque anche al periodo intercorrente tra la risoluzione del contratto e la materiale riconsegna del bene al proprietario del medesimo?

Senonché la questione si può ormai ritenere superata dal momento che il legislatore, sia pure nell'ambito di altra normativa relativa alla IUC, ha chiarito (art. 1 comma 672 della L. n. 147 del 2913) che nei casi di locazione finanziaria "per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data di stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di riconsegna. Tale norma chiarificatrice non può essere limitata alla disciplina della IUC, assumendo, per il significato testuale delle parole e per l'essersi inserita in un contesto di controversie, amministrative e giurisprudenziali, concernenti la interpretazione della "durata del contratto di locazione finanziaria", natura ed efficacia di norma di interpretazione autentica della disposizione derogatoria al regime ordinario, così come già ritenuto da diverse Commissioni Tributarie Provinciali (le sentenze delle quali sono state prodotte dalla ricorrente),

trattandosi di deroga fondata sui medesimi presupposti anche relativamente all'IMU".

I recenti e numerosi interventi giurisprudenziali, ponendosi sulla scia della sentenza di primo grado, dovrebbero indurre codesta On.le Commissione Trib. Reg. a rigettare l'atto di appello principale, confermando l'impugnata pronuncia.

2. Illegittimità ed infondatezza dell'appello ove si addebita alla sentenza una motivazione carente.

L'atto di appello tenta dapprima di censurare la sentenza addebitando ai giudici di primo grado di aver, travisando i fatti di causa, prodotto una motivazione carente e contraddittoria.

Nulla di tutto ciò risponde a realtà, come potrà riscontrarsi già solo leggendo i documenti di primo grado (avviso di accertamento, ricorso introduttivo e controdeduzioni) e la sentenza impugnata dal Comune di San Salvo, essendoci tra gli uni e l'altra un filo logico ed una piena corrispondenza.

Nel contesto complessivo della controversia che vede interessare [REDACTED] ed il Comune, sono due gli elementi fattuali dirimenti ai fini del caso in esame:

1. **la concessione dell'immobile in leasing alla [REDACTED]; e**
2. **la mancata riconsegna dell'immobile alla Iccrea, nonostante l'intervenuta risoluzione anticipata del contratto di leasing.**

In ossequio alla tesi difensiva esposta dalla [REDACTED] in seno al ricorso introduttivo, i giudici di primo grado hanno fondato la loro statuizione proprio su tali circostanze, comprendendole appieno e ponendo le stesse a fondamento della loro decisione.

La sentenza è chiara, e rispondente ai termini proposti dalla [REDACTED] in sede di ricorso introduttivo, tant'è che i giudici di primo grado affermano, sulla scia di quanto già sostenuto in giurisprudenza, che *"l'obbligo del pagamento del*

tributo IMU resta a carico dell'utilizzatore dell'immobile sino a quanto, nonostante la risoluzione del contratto di leasing, torna nella disponibilità materiale della società di leasing".

I fatti sono pacifici e gli stessi, senza esser stati travisati, sono stati posti a fondamento dei giudici di primo grado nella loro decisione.

È sulla base di tali fatti, allora, che giudici, accogliendo quanto espresso nel ricorso introduttivo, hanno statuito che se l'utilizzatore/conduuttore si rileva inadempiente rispetto all'obbligo di riconsegna dell'immobile alla società di leasing, egli rimane l'unico soggetto obbligato al pagamento dell'IMU fintantoché questi rimanga l'unico soggetto a poter godere dell'immobile.

Infatti - come ritengono correttamente i giudici di primo grado - è solo dal momento in cui si riottiene la consegna del cespite che la società di leasing riacquisisce la soggettività passiva d'imposta ai fini IMU, con conseguente obbligo di presentare la dichiarazione IMU.

Non solo, poiché la decisione presa dai giudici (in chiave tributaria) è peraltro allineata alle previsioni civilistiche che governano il funzionamento dei contratti di leasing.

Poiché per giurisprudenza di Cassazione il contratto di leasing (connaturato da una sua doppia funzione di finanziamento e di godimento) perdura, quanto meno nella parte del godimento, anche in presenza dell'esercizio della clausola risolutiva espressa da parte della società di leasing stante l'inadempimento del cliente, stessa sorte deve seguire il presupposto impositivo IMU che perdura, quindi, in capo all'utilizzatore/conduuttore.

Quanto sopra riportato conferma la correttezza dell'operato dei giudici nella sentenza n. 923 e l'infondatezza dell'atto di appello, che si chiede a codesta On.le Commissione Trib. Reg. di voler respingere.

3. Illegittimità ed infondatezza dell'appello ove si addebita alla sentenza di aver erroneamente interpretato l'art. 9, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

L'atto di appello principale ruota principalmente attorno ad un concetto.

Secondo il Comune di [REDACTED] dalla norma IMU valevole per gli immobili concessi in locazione finanziaria (*i.e.* l'art. 9, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale “*per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto*”) sarebbe “evidente” che la soggettività passiva è in capo al locatario/società di leasing per tutta la durata del contratto di locazione, a nulla rilevando il momento della consegna del bene. Trattasi di una tesi da rigettare, in quanto contraria al dettato normativo ed alle stesse indicazioni di prassi, per i motivi che seguono.

Al fine di comprendere i motivi di infondatezza dell'atto di appello è opportuno, in via preliminare, illustrare brevemente:

- i. le caratteristiche essenziali di un contratto di leasing (e, nello specifico, di un contratto di leasing immobiliare), nonché
- ii. la tematica della corretta individuazione del soggetto passivo ai fini dell'assolvimento degli obblighi di versamento IMU in presenza di contratti di leasing immobiliare.

Quanto al punto *sub i)* si rammenta come il contratto di leasing (o locazione finanziaria) rappresenti un contratto c.d. atipico, in quanto sprovvisto di una disciplina normativa *ad hoc*, e risultante da una combinazione degli schemi contrattuali della vendita con patto di riservato dominio (di cui all'art. 1523 c.c.) e del contratto di locazione (di cui all'art. 1571 c.c.).

Con il contratto di leasing un soggetto (locatore o concedente, nel caso di specie la Iccrea) concede a un altro soggetto (utilizzatore) il diritto di utilizzare un determinato bene dietro il pagamento di un canone periodico.

Alla scadenza naturale del contratto è prevista per l'utilizzatore la facoltà di acquistare il bene stesso, previo l'esercizio dell'opzione di acquisto (riscatto), con il pagamento di un prezzo (prezzo di riscatto).

Pertanto, poiché il leasing immobiliare persegue principalmente la funzione di finanziamento dell'acquisto della proprietà del bene locato, nella maggior parte dei casi, allo scadere del contratto, il locatario avrà tutto l'interesse e la convenienza, a riscattare l'immobile.

Non sempre, tuttavia, il contratto di leasing conduce al riscatto del bene che ne forma oggetto: può infatti accadere che il contratto venga risolto anzitempo, ovvero che il locatario non eserciti la facoltà di riscatto del bene al termine del rapporto contrattuale.

In questi casi è altresì possibile che, nonostante la formale interruzione del leasing, il conduttore mantenga la disponibilità dell'immobile anziché restituirlo alla società locatrice.

Nella prassi, infatti, non è infrequente che tra la data di formale scioglimento del contratto di locazione finanziaria e la data di effettiva riconsegna del bene al locatore intercorra un lasso di tempo significativo (talvolta anche di alcuni anni), imputabile all'inadempimento dell'utilizzatore.

Quanto al punto *sub ii)*, dunque alla tematica inerente alla soggettività passiva IMU ai fini dichiarativi e di versamento del tributo, in presenza di contratti di leasing immobiliare soccorrono in primo luogo gli artt. 8 e 9 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nel prevedere che:

- *“l'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale”* (art. 8, comma 2, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23);
- *“soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono [per regola generale – n.d.r.] il proprietario di immobili a qualsiasi uso destinati [...]”* (art. 9, comma 1, primo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23);

- *“per gli immobili [...] concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo e' il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”* (art. 9, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23).

Sulla portata applicativa della disposizione da ultimo citata soccorrono le istruzioni ministeriali alla compilazione del modello di dichiarazione dell'IMU approvate con il D.M. 30 ottobre 2012 (già fornite in allegato sub. 6 del ricorso introduttivo).

Orbene, al paragrafo 1.4 delle istruzioni, viene precisato che *“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 ed 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”*.

La portata di tale chiarimento - con il quale si è inteso attribuire rilievo non alla data di formale conclusione del contratto di leasing bensì a quello successivo di riconsegna del bene alla società di leasing, poiché **solo con la ripresa in possesso dell'immobile il proprietario ne può godere** - chiarisce i profili di titolarità passiva dell'IMU, mostrando appieno la correttezza dell'operato dei giudici nella sentenza n. 923, e l'infondatezza dell'atto di appello, che si chiede a codesta On.le Commissione Trib. Reg. di voler respingere.

4. Illegittimità dell'atto di appello laddove sostiene la soggettività passiva tributaria IMU in capo ad Icecrea nonostante la mancata restituzione dell'immobile.

La contestazione del Comune di ██████████, giustamente cassata dai giudici di primo grado, si fonda sull'erronea convinzione secondo cui la mancata riconsegna dell'immobile dall'utilizzatore alla ██████████ non sia rilevante ai fini

della determinazione della soggettività passiva IMU, essendo quest'ultima incombente "a prescindere" sulla società di leasing a seguito della mera risoluzione del contratto di leasing, prescindendo dalle vicende che hanno interessato l'immobile oggetto di locazione finanziaria.

In merito, valga in prima battuta rilevare che una lettura congiunta dei citati artt. 8, comma 2, e 9, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nonché delle istruzioni ministeriali allegate al D.M. 30 ottobre 2012, conduce a ritenere che il locatario inadempiente rispetto all'obbligo di riconsegna dell'immobile, il quale continua tuttavia a beneficiare del godimento del bene, rimane obbligato al pagamento dell'IMU e ciò fintantoché non adempia all'obbligo di riconsegna del bene stesso al locatore.

Specularmente, è solo dal momento in cui viene reimmessa nel godimento dell'immobile che la società di leasing acquisisce la titolarità passiva del rapporto d'imposta, con obbligo di presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data di consegna e di versare il tributo in qualità di soggetto passivo del rapporto tributario.

Tale lettura congiunta della normativa in materia di soggettività passiva IMU (*i.e.* artt. 8 e 9 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) e delle istruzioni ministeriali allegate al D.M. 30 ottobre 2012, risulta altresì confermata dal disposto dell'art. 13, comma 12-ter del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla L. 22 dicembre 2011 n. 214 (disposizione che ha anticipato al 2012, in via sperimentale, l'applicazione dell'IMU) il quale impone, infatti, la presentazione della dichiarazione **da parte dei soggetti passivi IMU** nel termine "mobile" di novanta giorni **dalla data "in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta"**.

Anche tale disposizione normativa, dunque, attribuisce piena rilevanza, ai fini della determinazione della soggettività passiva IMU e dei connessi obblighi

dichiarativi, al momento di acquisizione del possesso degli immobili e, pertanto, non può che trovare applicazione anche nelle particolari situazioni in cui, nonostante sia intervenuta la risoluzione del contratto (ovvero il bene non sia stato riscattato a fine locazione), il bene non sia stato ancora riconsegnato alla società di leasing.

Ne consegue che, in questo caso, soggetto passivo del tributo – ed in quanto tale tenuto al versamento dell'IMU – resta l'utilizzatore fino al momento in cui la società di leasing non consegua nuovamente il possesso del bene in leasing.

In questo contesto normativo, le precisazioni contenute nelle Istruzioni ministeriali in ordine all'individuazione del momento a partire dal quale decorrono i novanta giorni per la presentazione della dichiarazione IMU, altro non rappresentano che un'ulteriore conferma circa l'individuazione dell'evento determinante il mutamento di soggettività passiva del tributo.

In tal senso, come anche evidenziato nella circolare pubblicata dall'Associazione Italiana Leasing (Assilea) n. 32 del 2 novembre 2012 (in allegato sub 5 al ricorso introduttivo), la disposizione di cui al par. 1.4 delle istruzioni ministeriali sopra citate *“riveste particolare importanza in quanto chiarisce inequivocabilmente che il locatario è soggetto passivo IMU anche nelle particolari situazioni in cui, nonostante sia intervenuta la risoluzione del contratto oppure il bene non sia stato riscattato a fine locazione, il bene non sia stato ancora riconsegnato alla società di leasing”*.

Anche per tale motivo si chiede a Codesta On.le Comm. Trib. Reg. di voler respingere l'atto di appello principale, confermando la sentenza di primo grado che ha annullato l'avviso di accertamento qui impugnato.

5. Ulteriori conferme a riprova dell'infondatezza dell'atto di appello principale proposto dal Comune di ██████████.

A tale riguardo non è di alcun ostacolo all'accoglimento della soluzione predetta il tenore letterale dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, giusta il quale, in ipotesi di concessione in leasing di beni immobili, soggetto passivo è il locatario "*a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto*".

È dato infatti rilevare come, laddove il locatario si renda inadempiente rispetto all'obbligo di restituzione del bene alla scadenza (od in ipotesi di risoluzione anticipata) del contratto, il rapporto negoziale non cessi istantaneamente di produrre i suoi effetti, essendo bensì 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*.

Ed infatti, sul locatario non solo permane l'obbligo (di natura contrattuale) di riconsegnare l'immobile al locatore ed incombe il rischio inerente alla perdita o al deterioramento della cosa locata, ma grava altresì l'obbligo di corrispondere un indennizzo correlato al godimento del bene fino al momento in cui non adempia alla restituzione (*ex art. 1591 c.c.*).

Detta ultima disposizione può essere considerata espressione di un più generale principio per il quale il ritardo nella restituzione del bene locato determina una sorta di proiezione o di "ultrattività" del contratto al di là della sua formale scadenza.

Quanto detto trova conferma nelle istruzioni (sempre) ministeriali dettate già in materia di ICI, e valide, attesa l'identità del tributo, anche ai fini IMU.

Ci riferiamo alla **Circolare del 18/05/1999 n. 109/E** (in allegato sub. 21) per mezzo della quale il Ministero delle finanze ha dettato le proprie istruzioni al fine di chiarire il momento di assunzione della soggettività passiva ICI da parte dell'utilizzatore in leasing.

Dopo aver premesso che *“la soggettività passiva I.C.I. è caratterizzata da un rapporto che lega il soggetto all'immobile con la connotazione del diritto reale di godimento (proprietà piena, oppure usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie)”*, il Ministero ha precisato che *“fino a quando l'immobile non venga consegnato al locatario è a questi preclusa ogni possibilità di goderne”* per cui *“la stipulazione del contratto di locazione finanziaria va assunta come perfezionata, e quindi operante ai fini del passaggio della soggettività passiva I.C.I. dal locatore al locatario, nel successivo momento della consegna a quest'ultimo dell'immobile oggetto del leasing”*.

Ed allora, se la mera stipula del contratto di leasing non è da sola sufficiente a determinare il passaggio della soggettività passiva ICI (ma lo stesso deve dirsi ai fini dell'IMU essendo lo stesso tributo con altro nome) dalla società di leasing all'utilizzatore, essendo necessaria anche la consegna del bene all'utilizzatore, allora lo stesso principio deve valere anche nell'ipotesi inversa.

In altri termini, davanti alla risoluzione del contratto di leasing, la società di leasing concedente dovrà riacquisire la soggettività passiva IMU/ICI solo nel e dal momento in cui, a fronte della riconsegna del bene ad opera dell'utilizzatore, sarà nuovamente in grado di disporre materialmente dell'immobile.

Ebbene, la natura stessa del contratto di leasing consente di comprendere e giustificare la riconduzione del locatario tra i soggetti passivi IMU, non solo durante la piena vigenza del contratto, ma anche per tutto il tempo in cui questi eserciti un dominio di fatto sul bene e sia gravato da tutti i relativi rischi ed oneri, ossia fin quando abbia la disponibilità materiale della cosa. Del resto è anche lo stesso Comune di [REDACTED], nel proprio atto di appello, ad affermare che l'IMU grava sul possessore del bene, ed è lo stesso Comune di [REDACTED] ad affermare che l'utilizzatore del bene concesso in locazione finanziaria è titolare

di una posizione giuridica del tutto assimilabile a quella del proprietario giacché dispone a pieno dell'immobile, motivo per il quale il Legislatore tributario ha ritenuto di assimilare detto soggetto al titolare di un diritto di reale di godimento.

Nel caso di specie, avendo la ██████ continuato a possedere del bene anche oltre la normale vigenza del contratto in piena continuazione della situazione precedente, la stessa non ha mantenuto in maniera immutata il controllo/possesso dell'immobile e dal quale il legislatore fa discendere la soggettività passiva IMU?

Il momento che segna la cessazione del rapporto di dominio/responsabilità sul bene avuto in leasing da parte dell'utilizzatore non coincide con il momento di formale scadenza o risoluzione del contratto di leasing, bensì con quello successivo in cui interviene la materiale riconsegna del bene nei confronti della società di leasing.

Accettare la tesi del Comune vuol dire riconoscere "due pesi e due misure" e disconoscere un principio di logica.

Anche la logica vuole, pertanto, che l'atto di appello principale sia dichiarato illegittimo da Codesta On.le Comm. Trib. Reg., ribadendo la bontà della decisione di primo grado assunta dalla On.le Comm. Trib. Prov. di Chieti, che si chiede di voler qui confermare.

6. Il recepimento, in chiave normativa, del principio secondo il quale è la soggettività passiva IMU torna in capo alla Società di leasing solo con la riconsegna dell'immobile.

Le considerazioni di cui sopra, peraltro, sono state integralmente recepite nell'art. 1, comma 672 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 ("legge di Stabilità per il 2014") che ha chiarito - in materia di soggettività passiva TASI - come "*in caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla*

data della stipula e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipula alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”.

Il recente intervento legislativo - di natura indubbiamente interpretativa, e validamente considerato dai giudici di primo grado - assume una notevole importanza, in quanto fornisce una chiara e inequivocabile chiave di lettura, non solo in materia di TASI ma anche di IMU, proprio con riferimento al periodo temporale in cui ricade la soggettività passiva del locatario a titolo di leasing.

In tal senso basti far notare:

- da un lato **l’identica formulazione letterale delle due norme (“per tutta la durata del contratto”);**
- dall’altro che **la TASI rappresenta “un di cui” sulla nuova imposta I.U.C., vale a dire dell’Imposta Unica Comunale che comprende, oltre la TASI, anche la TARI e proprio l’IMU.**

Ciò premesso il legislatore ha infatti introdotto una ben precisa definizione del significato da attribuire all’espressione “*durata del contratto*”, dovendosi per ciò intendere “*il periodo intercorrente dalla data della stipula alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna*”.

Se il legislatore ha ritenuto, in caso di locazione finanziaria, di dare una chiara interpretazione al concetto di “*durata del contratto*” in relazione alle disposizioni in materia di TASI, **essa deve intendersi connotata come norma ricognitiva anche ai fini dell’IMU** non potendoci essere discrasia tra due tipi di tributi anche per una questione di coerenza del sistema.

Non avrebbe, infatti, senso ritenere che in materia di “*durata del contratto*” di leasing il legislatore abbia voluto adottare due distinti concetti a seconda della componente della IUC (Imposta Comunale Unica) per la quale si discute, nel riordino dei Tributi di spettanza comunale (IMU, TASI, TARI).

Si sono mostrati d'accordo nel ritenere applicabile al comparto dell'IMU e dell'ICI una simile definizione del significato da attribuire all'espressione "durata del contratto", non solo le sentenze sopra citate, ma anche l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma ("ODCEC Roma") nonché Assilea (cfr. estratto della *Guida alle novità fiscali per il leasing 2014*, pubblicata da ODCEC Roma unitamente ad Assilea, in allegato sub. 8 al ricorso introduttivo).

In conclusione, considerata la decisa "simmetria" tra la disciplina normativa dettata in tema di TASI ed ICI (*i.e.* per entrambe la variazione di soggettività passiva in caso di leasing è ancorata alla nozione di "durata del contratto"), non si vedono motivi che possono portare a negare, anche in tema di IMU, quanto chiarito espressamente dalle istruzioni ministeriali alla dichiarazione, ovvero:

- che il locatario inadempiente rispetto all'obbligo di riconsegna dell'immobile resta obbligato al pagamento dell'imposta al Comune fintantoché rimanga l'unico soggetto che può godere del bene, ossia fino al momento di effettiva riconsegna dell'immobile alla società locatrice e, specularmente,
- che la società di leasing (ri-)acquisisce la titolarità passiva del rapporto d'imposta solo dal momento in cui di fatto ottiene la riconsegna del cespite.

Le considerazioni che precedono dovrebbero indurre codesta On.le Commissione Trib. Reg. a confermare l'esito del giudizio di primo grado ed a respingere, per l'effetto, l'atto di appello principale.

7. Sull'intervenuto annullamento delle sanzioni da parte dei giudici di primo grado, e sull'implicita accettazione del punto da parte del Comune di [REDACTED]

Si è detto in più occasioni come l'avviso di accertamento n. 9862 del 27 gennaio 2015 a suo tempo impugnato contenga:

- la richiesta della maggiore IMU di Euro 6.356 asseritamente ritenuta dovuta dalla Iccrea, ed altresì
- le sanzioni di Euro 1.906 del 30% per l'omesso versamento, nonché
- le sanzioni del 200% per l'asserita omessa presentazione della dichiarazione IMU pari ad Euro 12.712.

Si è anche detto come la sentenza impugnata dal Comune di ████████ abbia accolto integralmente il ricorso della Iccrea, pronunciando così l'annullamento dell'avviso di accertamento e con ciò travolgendo tanto la richiesta di versamento dell'IMU che delle relative sanzioni.

In ordine alle sanzioni, valga quanto segue.

A. Sebbene sia noto come il legislatore tributario lasci agli organi accertatori un potere discrezionale in ordine alla determinazione del *quantum* sanzionatorio, limitandosi solitamente a prevedere un minimo ed un massimo edittale della pena, dall'altro lato è imposto in via generale un vincolo di valutazione in considerazione della proporzionalità della pena, della gravità delle violazioni e del grado di obiettiva e manifesta violazione della normativa fiscale.

Il punto è fuori discussione (si veda, ad esempio, la Circolare Min. n. 180 del 19 luglio 1998).

Ebbene, posto il richiamato criterio di proporzionalità, come può ritenersi proporzionata una sanzione pari a più del doppio dell'imposta asseritamente non versata (avendo la ricorrente rispettato il dettato normativo e le indicazioni interpretative fornite dallo stesso Ministero in occasione della redazione delle istruzioni IMU)?

B. Per altro verso le sanzioni irrogate si presentano illegittime per manifesta violazione dell'articolo 10, secondo comma della legge n. 212 del 2000, ai sensi del quale "*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori di*

contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Sul punto non può prescindersi dalla constatazione che la condotta tenuta dalla Iccrea è rispondente alle prescrizioni dettate dalle istruzioni ministeriali IMU allegate al D.M. 30 ottobre 2012 che impongono l'obbligo dichiarativo in capo alla società di leasing entro 90 giorni dalla riconsegna dell'immobile.

Come è possibile contestare quindi la sanzione per omessa dichiarazione IMU, per di più nel massimo edittale?

C. È pacifico tra le parti, ed il Comune di ██████████ nel proprio atto di appello non fornisce alcun tipo di smentita anzi conferma, che:

1. a seguito della risoluzione del contratto di leasing non è avvenuta la riconsegna dell'immobile alla Iccrea;
2. l'obbligo dichiarativo ai fini IMU incombe sulle società di leasing concedenti entro 90 giorni dalla riconsegna dell'immobile (non avvenuta ad oggi e sicuramente non avvenuta nel 2012!).

Non solo, poiché nel corso del primo grado era stato fatto notare se la tesi del Comune è quella per la quale il passaggio contenuto nelle istruzioni al modello dichiarativo IMU (*i.e.* quello secondo il quale l'obbligo dichiarativo sulla società di leasing scatta entro 90 giorni dalla firma del verbale di riconsegna) è valevole, appunto, solo ai fini dichiarativi e non già ai fini della soggettività passiva IMU, come è possibile irrogare la sanzione per omessa dichiarazione IMU, per di più nella misura massima (200%) edittale?

Stante il silenzio sul punto da parte del Comune di ██████████ nel proprio atto di appello, l'irrogazione della sanzione del 200% per omessa presentazione della dichiarazione IMU si presenta – e si conferma – del

tutto illegittima, per cui l'annullamento delle sanzioni operata dalla Commissione Trib. Prov. di Chieti con la sentenza n. [REDACTED] deve considerarsi ormai acquisita in virtù dell'operare, anche nel processo tributario, del principio di non contestazione.

Per i sopra esposti motivi la [REDACTED], come rappresentata e difesa,

CHIEDE

che Codesta On.le Comm. Trib. Reg. voglia rigettare l'atto di appello principale promosso dal Comune di [REDACTED], con conseguente conferma della sentenza n. [REDACTED], depositata in data 30 dicembre 2015 e pronunciata dalla Sez. n. 4 della Comm. Trib. Prov. di Chieti che ha accolto la richiesta di annullamento dell'avviso di accertamento n. 9862 del 27 gennaio 2015.

Con vittoria di spese, competenze ed onorari del giudizio, oltre ad IVA e contributo per la Cassa di previdenza.

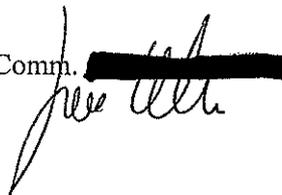
Benché il presente atto non sconta il contributo unificato tributario, si dichiara che il valore della presente lite è di Euro 6.356.

Si precisa che l'appellante Comune di [REDACTED] ha già presentato istanza per la discussione in pubblica udienza.

Con osservanza.

Roma, 3 ottobre 2016

Dott. Comm. [REDACTED]



Si offrono in comunicazione:

1. appello principale
2. sentenza n. [REDACTED], depositata in data 30 dicembre 2015

3. ordinanza del Tribunale Civile di Roma emessa in data 29 novembre 2013
4. Commissione Tributaria Provinciale di Treviso sentenza del 20 maggio 2014 n. 392/2/14
5. Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia sentenza del 6 novembre 2014 n. 476
6. Commissione Tributaria Provinciale di Brescia sentenza del 13 novembre 2014 n. 959/7/14
7. Commissione Tributaria Provinciale di Salerno sentenza del 19 marzo 2015 n. 1451/01/15
8. Commissione Tributaria Provinciale di Chieti sentenze del 5 maggio 2015 n. 393/04/15, n. 394/04/15 e n. 395/04/15
9. Commissione Tributaria Provinciale di Chieti sentenza del 13 ottobre 2015 n. 663
10. Commissione Tributaria Provinciale di Isernia sentenza del 27 novembre 2015 n. 193
11. Commissione Tributaria Provinciale di Bologna sentenza del 15 dicembre 2015 n. 1371/01/15
12. Commissione Tributaria Provinciale di Pavia sentenza del 1 aprile 2016 n. 180
13. Commissione Tributaria Provinciale di Trapani sentenza del 13 maggio 2016 n. 929
14. Commissione Tributaria Regionale di Milano sentenza del 20 aprile 2016 n. 2993/16
15. Commissione Tributaria Provinciale di Rieti sentenza del 9 maggio 2016 n. 177/2016
16. Commissione Tributaria Provinciale di Lodi sentenza del 25 maggio 2016 n. 50/16

17. Commissione Tributaria Regionale di Milano sentenza del 16 maggio
2016 n. 3201/16
18. Commissione Tributaria Provinciale di Caserta sentenza dell'8 giugno
2016 n. 3699/01/16
19. Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia sentenza del 5
luglio 2016 n. 218/16
20. Commissione Tributaria Provinciale di Terni sentenza del 2 settembre
2016 n. 274
21. Circolare del 18/05/1999 n. 109/E