ON.LE COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CHIETI

CONTRODEDUZIONI

PER: il Comune di [redacted] (CH), C.F./ P.IVA 0 [redacted], in persona del Sindaco p.t. Avv. [redacted] con sede in [redacted] (CH) alla

P.zza [redacted], rappresentato e difeso dal Prof. Avv. [redacted] del [redacted] (C.F.: [redacted]) e dall'Avv. [redacted]

(C.F. [redacted]) entrambi dello Studio [redacted]

[redacted] & [redacted] ([redacted]@pec [redacted] it; fax:

085/[redacted]), ed elettivamente domiciliato in Pescara, alla Piazza [redacted]

[redacted] n. [redacted], presso il predetto studio, giusta procura a margine del presente

atto, rilasciata in virtù di deliberazione di GM n. [redacted] del [redacted] 5.2 [redacted] (doc. 1)

- resistente -

CONTRO: la [redacted] S.p.A., in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa dal Dott. Comm. [redacted],

- ricorrente -

***** *****

FATTO

Con atto notificato in data 14.6.2015 la la [redacted] S.p.A. ha impugnato l'avviso di accertamento n. [redacted] con il quale, in relazione all'anno 2012, il Comune di [redacted] aveva richiesto il pagamento dell'Imposta Municipale Propria oltre interessi e sanzioni, in riferimento all'immobile sito in [redacted], alla Via [redacted] snc, allibrato in catasto al f. [redacted] part. [redacted] cat. D/7.

PROCURA

Rappresentino e difendano il Comune di [redacted] (CH), in persona del Sindaco p.t., nel presente giudizio, in ogni fase e grado e con le più ampie facoltà, anche disgiuntamente tra loro, il Prof. Avv. [redacted] e l'Avv. [redacted] entrambi dello Studio Legale [redacted]

Si elegge domicilio presso il predetto studio in Pescara, alla p.zza Ettore [redacted] n. [redacted].

Comune di [redacted]
Il Sindaco p.t.

Avv. [redacted]

Per autentica

Avv. [redacted]

Detto immobile era stato concesso in locazione finanziaria in data 27.10.2005; il contratto era stato però risolto in data 2.5.2012, a causa dell'inadempimento del conduttore, il quale aveva rilasciato l'immobile solamente nell'anno 2013..

In il ricorso si fonda su una serie di argomentazioni ritenute idonee a far concludere nel senso che, pur a fronte dell'espressa previsione di cui all'art. 9, 1 co., D.Lgs. n. 23/2011 (secondo il quale, in caso di locazione finanziaria, l'imposta è dovuta dal conduttore "per tutta la durata del contratto") il locatario è tenuto al pagamento dell'imposta fino alla data di riconsegna materiale del bene.

In particolare controparte invoca: - la violazione dell'obbligo di motivazione previsto in materia di accertamento; - l'infondatezza dell'atto impugnato per carenza di soggettività passiva in capo alla [REDACTED]; - l'illegittima irrogazione delle sanzioni.

Ha, quindi, concluso per l'annullamento dell'impugnato avviso di accertamento, o, in subordine, per l'annullamento dell'irrogazione delle sanzioni, e la condanna del Comune dal pagamento delle spese di lite.

Il ricorso ex adverso proposto è privo di fondamento e meritevole di rigetto per i seguenti motivi in

DIRITTO

1) Con riferimento all'eccepito difetto di motivazione dell'impugnato avviso di accertamento.

Con primo motivo di ricorso, dopo aver offerto una ricostruzione del quadro normativo di riferimento, controparte eccepisce la violazione, da parte del

Comune, del disposto dell'art. 7 L. n. 212/2000 in tema di motivazione degli atti impositivi.

Nello specifico la controparte si duole del fatto che il Comune di San Salvo, nel proprio accertamento, non avrebbe indicato *“i motivi che ostano ad un'interpretazione del dettato normativo conforme alle istruzioni ministeriali allegate al D.M. 30 ottobre 2012 (...)”*.

Tale motivo di ricorso è palesemente pretestuoso e privo di fondamento in diritto.

La giurisprudenza di legittimità, ribadendone la funzione di *provocatio ad opponendum*, ha ormai chiarito che l'avviso di accertamento debba ritenersi esaustivamente motivato in tutti i casi in cui contenga l'indicazione dell'an e del quantum della pretesa, essendo le argomentazioni giuridiche e le interpretazioni del dato normativo rilevanti solamente in sede di impugnazione avverso l'atto.

Secondo la Suprema Corte *“l'avviso di accertamento tributario ha carattere di provocatio ad opponendum per cui soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente sia l'an che il quantum debeatur, senza che sia necessaria né l'indicazione delle argomentazioni giuridiche costituenti il sostegno dell'atto né, per quanto interessa specificamente l'esame del motivo, l'esposizione della valutazione critica degli elementi acquisiti atteso che le problematiche relative a tali elementi e quelle concernenti le argomentazioni dette acquistano rilevanza soltanto nel giudizio di impugnazione dell'atto ed al diverso fine dell'indagine afferente al fondamento della pretesa impositiva”*. In questo

senso la giurisprudenza di legittimità è assolutamente pacifica (vds., *ex multis*: Cass. Civ., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17202).

Ciò posto, pare innegabile che l'avviso di accertamento riporti tutti gli elementi essenziali a consentire al contribuente l'efficace esercizio del proprio diritto di difesa.

Esso difatti contiene tutte le indicazioni del quadro normativo di riferimento e delle deliberazioni comunali rilevanti ai fini dell'imposizione, in particolare esso riporta:

- gli estremi delle disposizioni di legge disciplinanti il tributo di che trattasi (D.L. n. 201/2011, conv. in L. n. 214/2011 e il D.Lgs. n. 23/2011 in materia di IMU, D. Lgs. 504/92 che contiene la disciplina dell'ICI e la L. n. 296/2006, che ha largamente modificato la disciplina dei tributi locali);
- gli estremi dei D.Lgs. n. 471 e 472 del 1997, aventi ad oggetto l'irrogazione delle sanzioni per la violazione delle norme tributarie;
- gli estremi della delibera relativa alla determinazione delle aliquote e detrazioni vigenti per ogni annualità;
- i Regolamenti comunali rilevanti;
- l'indicazione dell'immobile accertato con l'indicazione di tutti i parametri catastali;
- il calcolo specifico dell'imposta.

Alla luce di quanto sopra pare innegabile che l'avviso di accertamento sia perfettamente rispondente all'obbligo di motivazione degli atti impositivi; donde l'infondatezza del motivo di ricorso.

2) Con riferimento alla pretesa infondatezza della pretesa tributaria.

Con secondo, ed invero principale motivo di ricorso, controparte contesta la pretesa tributaria nel merito.

Sostiene in particolare che, dalle istruzioni alla dichiarazione IMU, che tuttavia costituiscono fonte del diritto gerarchicamente inferiore alla legge, nonché dalla disciplina successivamente adottata in materia di TASI, si otterrebbe la conferma che il locatore finanziario torna ad essere soggetto passivo del tributo non al momento della risoluzione del contratto (momento in cui il possesso giuridicamente inteso del bene torna nella sua sfera giuridica) ma a quello della riconsegna materiale del bene.

Dette argomentazioni non sono condivisibili in diritto.

Con riferimento al primo profilo, controparte desume la conferma implicita alla sua interpretazione, di non debenza dell'imposta da parte della società di leasing fino al momento della riconsegna effettiva del bene, dalle indicazioni contenute nelle istruzioni alla dichiarazione IMU, approvate con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

In particolare la convinzione deriva dal fatto che, in caso di risoluzione anticipata, le richiamate istruzioni prevedono che la dichiarazione IMU, con la quale viene indicato il nuovo soggetto passivo (ovvero, a seguito della risoluzione, la società di leasing), vada presentata nel termine di novanta giorni dalla data di riconsegna del bene.

Tale argomentazione non coglie nel segno.

In primo luogo la disposizione regolamentare, in quanto fonte gerarchicamente inferiore alla legge, non può derogare a quest'ultima, e, nel caso di specie, all'art. 9, 1 co., D.Lgs. n. 23/2011.

Il regolamento poi non può disciplinare gli elementi essenziali del tributo (quale la soggettività passiva), pena la violazione dell'art. 23 Cost.

Tanto è sufficiente a dimostrare l'infondatezza dell'argomento valorizzato da controparte.

Quanto al secondo profilo, controparte deduce che il Legislatore, con l'adozione della disposizione di cui all'art. 1, comma 672, L. n. 147/2013, in tema di TASI, abbia inteso chiarire che, anche in ambito IMU, in caso di locazione finanziaria, il tributo è dovuto dal conduttore fino al momento di riconsegna effettiva del bene.

Solo da quel momento, pertanto, il tributo graverebbe sul proprietario.

Anche tale motivo è palesemente infondato in virtù di quanto di seguito esposto.

In primo luogo occorre precisare che la fattispecie che ci occupa è direttamente ed esplicitamente disciplinata dall'art. 9, 1 co., del D.Lgs. n. 23/2011, che proprio in materia di IMU, prevede che *“Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo e' il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”*.

La disposizione è chiarissima nell'affermare che, ai fini IMU, il conduttore è tenuto a corrispondere il tributo fino alla conclusione del contratto; da quel momento in poi, tenuto al pagamento è il proprietario.

In claris non fit interpretatio.

Ciò posto, non può non rilevarsi che, comunque, il richiamo all'art. 1, 672 co., L. n. 147/2013 è assolutamente inconferente

Detta disposizione, posta all'interno della disciplina specifica del tributo TASI, entrato in vigore il 1 gennaio 2014, e dunque successivamente all'anno di imposta in contestazione, prevede espressamente che *“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 consegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”*.

Orbene, contrariamente a quanto ritenuto *ex adverso*, dalla mera lettura della disposizione, ed in considerazione della sua collocazione nella sezione specificamente dedicata alla TASI, si ricava che essa non può avere alcuna efficacia se non per quanto attiene a tale ultimo tributo.

Ed anzi deve ritenersi che, proprio il fatto che il Legislatore abbia ritenuto necessario effettuare tale precisazione nell'ambito della TASI, conferma che trattasi di una disposizione derogatoria rispetto alla disciplina generale valevole per l'ICI prima e per l'IMU poi.

Non è possibile inferire da una norma settoriale una modifica della disciplina a livello generale.

Ove il Legislatore avesse voluto intervenire nel modificare il regime previsto per l'IMU dall'art. 9, 1 co., cit., avrebbe potuto/dovuto modificare detta disposizione, ovvero dettare una norma di portata generale.

Ciò non è avvenuto; il Legislatore si è limitato ad affermare che, in ambito TASI, il locatore è tenuto a versare il tributo fino al momento in cui non riconsegna il bene.

Anzi proprio il fatto che il Legislatore abbia fornito detta specificazione in ambito TASI, e non anche IMU, conferma che trattasi di una norma ad hoc, non valevole in altri contesti.

Del resto, come recita l'antico brocardo latino, "*ubi lex voluit dixit ubi noluit tacuit*".

Si consideri inoltre che, anche ove, per mero tuziorismo e scrupolo difensivo, si volesse ammettere che la disposizione invocata da controparte possa riguardare anche tributi diversi da quelli per la quale è stata dettata, comunque si dovrebbe concludere per la sua inapplicabilità al caso di specie.

Come detto trattasi di norma inserita nella Legge di Stabilità 2014.

Il combinato disposto degli artt. 3, 1 co., e 1, 2 co., dello Statuto del contribuente escludono che, salvo i casi di norme di interpretazione autentica, le disposizioni tributarie possano avere effetto retroattivo.

Ne deriva che, ad ogni buon conto, non essendo qualificabile l'art. 1, 672 co., L. n. 147/2013, come "norma di interpretazione autentica", non potrebbe comunque trovare applicazione in relazione all'anno 2012.

E' infine opportuno precisare che la differenziazione esistente tra il regime IMU e quello TASI in relazione alla medesima fattispecie della locazione finanziaria, deriva dal fatto (e si giustifica con il fatto) che il primo dei due tributi colpisce il possesso o comunque situazioni giuridiche caratterizzate da diritti di tipo reale, mentre il secondo ha quale presupposto non solo il possesso ma anche la mera detenzione *sine titulo*.

In tale secondo contesto (il leasing è un contratto atipico avente per oggetto il trasferimento della disponibilità di una cosa per un tempo determinato, e generalmente tendente ad esaurirne le proprie finalità produttive e finanziarie

nell'ambito del periodo stesso) è del tutto normale che il conduttore, anche a seguito della risoluzione del contratto di inadempimento, pur non essendo più titolare di quella particolare situazione giuridica facente capo al locatario di locazione finanziaria (assimilabile per molti versi a quella del proprietario) sia tenuto a versare la TASI, per il mero fatto di continuare a detenere, pur senza averne diritto alcuno, il bene.

Al contrario, con riferimento all'IMU, perso da parte del conduttore/utilizzatore quel diritto qualificato, che gli attribuiva una situazione giuridica assimilabile al possesso, questi non sarà più tenuto a versare l'IMU, che andrà corrisposta dalla società di leasing.

In considerazione di quanto sopra emerge l'erroneità delle pronunce di Commissioni Tributarie Provinciali ex adverso richiamate che, in maniera del tutto immotivata ed appiattendosi sulle difese formulate dai ricorrenti, hanno affermato l'applicabilità dell'art. 1, 672 co., L. n. 147/2013, a fini IMU.

La soluzione prospettata, ed avallata chiaramente dal Legislatore, trova peraltro conferma nella *ratio* civilistica dell'istituto.

A seguito della risoluzione, il locatario perde il diritto di disponibilità del bene previsto dal contratto; il fatto che continui a detenerlo *sine titulo* configura esclusivamente l'obbligo di corrispondere, a titolo di indennizzo, il canone previsto dal contratto.

In tale situazione è del tutto normale che, in quanto mero detentore, il locatario sia tenuto a pagare unicamente un'imposta che colpisce la detenzione (la TASI), ma non anche quella avente ad oggetto situazioni giuridiche qualificate (l'IMU), che torna a colpire il concedente.

Del resto, la circostanza che il conduttore che non ha riconsegnato il bene sia tenuto, oltre che al pagamento dei canoni, anche al risarcimento del danno, colora chiaramente di illegittimità la sua condotta, e ne esclude quindi qualsivoglia diritto qualificato sulla cosa detenuta.

Sotto il profilo fiscale, come avvenuto per l'ICI, anche in ambito IMU, sebbene il presupposto dell'imposta sia costituito dal possesso, il Legislatore ha inteso assimilare, ai fini fiscali, la figura del conduttore finanziario a quella del titolare di un diritto reale.

L'utilizzatore del bene concesso in locazione finanziaria è titolare difatti di una posizione giuridica del tutto assimilabile a quella del proprietario, esercitando diritti tipicamente spettanti a quest'ultimo ed assumendo i correlati rischi ed obblighi .

Orbene, proprio in considerazione di tale particolare posizione giuridica del conduttore finanziario, il Legislatore ha ritenuto di assimilare detto soggetto al titolare di un diritto reale di godimento.

Tuttavia è evidente che tale situazione soggettiva privilegiata cessa al momento della risoluzione del contratto per inadempimento; da quel momento, difatti, il diritto del conduttore si affievolisce a mera detenzione.

Coerentemente, dunque, l'art. 9 D.Lgs.n. 23/2011 prevede che detto soggetto non debba più versare il tributo venuto meno il contratto.

Specularmente il concedente riacquisisce la piena signoria sul bene, tutelata dall'ordinamento che gli riconosce il diritto di recuperarlo.

In altri termini, così come avviene per il possessore, per il quale la norma fiscale richiede che detto titolo sia "qualificato", altrettanto avviene per la locazione finanziaria: il locatario finanziario è soggetto passivo del tributo in

luogo del proprietario fino a quando ha il diritto qualificato che attribuisce un potere sul bene molto simile a quello che avrebbe il pieno proprietario.

A seguito della risoluzione del contrario, il locatario non è più titolare di alcun diritto qualificato; se trattiene illegittimamente il bene e non lo riconsegna, è tenuto a versare il canone a titolo di indennizzo, può essere chiamato al risarcimento dell'ulteriore danno, e può essere condannato in sede giurisdizionale alla sua riconsegna.

E' evidente dunque che, dal momento della risoluzione, la situazione giuridica del concedente si riespanda a scapito di quella del conduttore.

Da tale momento l'IMU, in quanto imposta sul possesso (vds. art. 9, 1 co., D.Lgs. n. 23/2011), sarà dovuta dal proprietario/possessore del bene, anche se non ne ha ancora recuperato la disponibilità materiale.

Da quanto sopra dedotto deriva con ogni evidenza l'infondatezza del motivo di ricorso *ex adverso* proposto.

3) Con riferimento alla pretesamente illegittima irrogazione delle sanzioni.

In via gradata controparte eccepisce, sotto un duplice profilo, l'illegittima irrogazione delle sanzioni.

In primo luogo contesta l'irrogazione nella misura massima, pari al 200% l'ammontare della sanzione da omessa dichiarazione, senza che ne siano indicate le ragioni in termini di proporzionalità.

In secondo luogo invoca il disposto dell'art. 10, 2 co., L. n. 212/2000, secondo il quale non sono irrogate sanzioni se il contribuente si è conformato ad atti dell'Ente impositore.

Entrambe le censure sono infondate.

Quanto alla prima, il Comune di San Salvo, con apposito Regolamento, ha preventivamente determinato nel 2000% dell'imposta la sanzione in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

In ragione di tale scelta compiuta in sede regolamentare, l'accertatore non gode di alcuna discrezionalità in merito ad apprezzamenti circa la proporzionalità della sanzione irrogata.

Tale valutazione è stata preventivamente compiuta dal Comune, che, stante il disvalore che connota la condotta dell'omissione della dichiarazione, ha deliberato l'applicazione alla fattispecie della sanzione massima nell'ambito della forchetta prevista dal Legislatore.

Anche il richiamo all'art. 10, 2 co., L. n. 212/2000, appare inconferente.

Il contribuente potrebbe validamente opporre l'obiezione nel caso in cui non sussistesse un quadro normativo di riferimento che, come nel caso di specie, chiarisce senza ombra di dubbio il funzionamento del tributo.

Nel caso di specie, peraltro, non v'è stata alcuna uniformazione ad indicazioni da parte del'lente impositore Comune, mai fornite.

Per tali ragioni neppure l'ultimo motivo di ricorso ex adverso proposto potrà trovare accoglimento.

* * *

Tanto premesso, il Comune di [REDACTED] (CH), in persona del Sindaco pro tempore, come in atti rappresentato e difeso, conclude affinché l'On.le Commissione Tributaria adita voglia rigettare il ricorso proposto dalla Società [REDACTED], siccome infondato, con conferma della legittimità

dell'impugnato provvedimento di accertamento, e delle pretese impositiva e sanzionatoria in esso recate.

Vinte le spese di giudizio.

Si depositano:

1) delibera di G.M. di autorizzazione a stare in giudizio n. [REDACTED] del [REDACTED].5.2015.

Pescara, [REDACTED]. [REDACTED]2015; 2) copia Regolamento per l'applicazione delle sanzioni tributarie.

Prof. Avv. [REDACTED]

Avv. [REDACTED]