

5

ON.LE COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI L'AQUILA- SEZ. STACCATA DI PESCARA

Appello

PER: il Comune di [REDACTED] (CH), C.F./ P.IVA [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 Legale [REDACTED] ([REDACTED]@pec.[REDACTED].it; fax: 085/[REDACTED]), ed elettivamente domiciliato in Pescara, alla Piazza [REDACTED] n. [REDACTED], presso il predetto studio, giusta procura a margine delle controdeduzioni in primo grado, ed in virtù di deliberazione di GM in atti (doc. 1) - appellante -

CONTRO: la "[REDACTED] S.p.A.", in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa dal Dott. Comm. [REDACTED] ed elettivamente domiciliata presso la propria sede legale in Roma, alla Via Lucrezia [REDACTED] n. [REDACTED], 00178 - appellata -

Per la riforma della sentenza resa inter partes dalla Commissione Tributaria Provinciale di Chieti, sez. IV, in data 17.11-30.12.2015. n. [REDACTED] non notificata (RG n. [REDACTED]/2015)

FATTO

Con atto notificato in data 14.6.2015 la [REDACTED] impugnava l'avviso di accertamento n. [REDACTED] con il quale, in relazione all'anno 2012, il Comune di [REDACTED] aveva richiesto il pagamento dell'Imposta Mu-

nicipale 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.

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.

Il ricorso si fondava 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 invocava: - 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.

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

Il Comune di [redacted] si costituiva ritualmente in giudizio, difendendo la legittimità del proprio operato e concludendo per la conferma dell'impugnato avviso di accertamento.

La CTP, all'esito dell'udienza di discussione, emetteva l'impugnata decisione, con la quale, in accoglimento del ricorso, annullava l'impugnato avviso di accertamento, e compensava le spese di giudizio.

La sentenza resa dalla CTP è contraria a diritto e meritevole di riforma per i seguenti motivi in

DIRITTO

1. Violazione dell'art. 36, n. 4 D.Lgs. n. 546/92. Carenza assoluta di motivazione.

In primo luogo si eccepisce la nullità della sentenza per totale omissione dei motivi in fatto e in diritto a sostegno della decisione.

Non v'è dubbio che le sentenze delle Commissioni Tributarie siano soggette all'obbligo di motivazione, al fine di consentire la comprensione delle ragioni giuridiche e di fatto poste a base della decisione.

Se, per un verso, tale motivazione può essere succinta, è, peraltro, pur sempre necessario che il giudicante indichi nelle motivazioni gli elementi dai quali trae il proprio convincimento.

Sul punto la Corte di Cassazione ha statuito che *“Incorre nel vizio di omessa motivazione la sentenza della commissione tributaria regionale che ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza un'approfondita disamina logico-giuridica, rendendo in tale modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento”* (Cass. Civ., sez. trib., 05 ottobre 2007, n. 20936).

Ancora, la giurisprudenza di legittimità ha affermato la necessità che la sentenza delle Commissioni Tributarie contenga la specifica valutazione sui fatti rilevanti di causa, ricostruendo la fattispecie concreta ai fini della sussunzione in quella astratta (Cass. Civ., sez. trib., 30 ottobre 2015, n. 22242).

Tanto posto, v'è dubbio che la sentenza resa impugnata è palesemente nulla

per assenza totale di motivazione.

La CTP, difatti, dopo aver sinteticamente riassunto la fattispecie oggetto di giudizio, senza neanche illustrare le argomentazioni spese dal Comune nelle proprie controdeduzioni, nella parte motiva si è limitata ad affermare che *“Il Collegio ritiene che l’obbligo del pagamento del tributo IMU resta a carico dell’utilizzatore dell’immobile sino a quando, nonostante la risoluzione del contratto di leasing, torna nella disponibilità materiale della società di leasing”*.

La CTP manifesta il proprio convincimento senza tuttavia indicare le ragioni giuridiche sulle quali tale convincimento poggia.

Non spiegano in particolare i Giudici le ragioni che li hanno portati a ritenere inapplicabile al caso di specie l’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".

Ognun vede che la pronuncia resa dalla CTP, in quanto priva della minima argomentazione giuridica fondante un convincimento, peraltro contrario rispetto al dato normativo, è nulla per violazione della suepigrafata disposizione.

2. Violazione e falsa applicazione dell'art. 9 D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23. In merito alla soggettività passiva IMU in caso di risoluzione anticipata dal contratto di locazione finanziaria. Violazione dell'ari. 3, 1 co., e 1, 2 co. L. n. 212/2000.

La CTP, aderendo acriticamente alle difese formulate dalla società contribuente nel proprio ricorso introduttivo, ha affermato che, contrariamente a quanto previsto dal citato art. 9 D.Lgs. n. 23/2011, in caso di risoluzione

anticipata del contratto di leasing, l'imposta è dovuta dal locatore finanziario solo a partire dalla materiale riconsegna del bene e non da quello, precedente, del venir meno del contratto.

Nello specifico la sentenza appare così motivata: "*Il Collegio ritiene che l'obbligo del pagamento del tributo IMU resta a carico dell'utilizzatore dell'immobile sino a quando, nonostante la risoluzione del contratto di leasing, torna nella disponibilità materiale della società di leasing*".

Orbene, dalla mera lettura della decisione impugnata emerge con ogni evidenza l'assoluta erroneità ed abormità cui giunge la CTP nell'accogliere il ricorso.

I giudici di prime cure, a fronte di un dato normativo assolutamente chiaro e preciso, sancito dall'art. 9, 1 co., del D.Lgs. n. 23/2011, secondo cui "*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*" sono giunti ad affermare il principio secondo cui, per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e fino alla materiale riconsegna del bene (*sic!*).

Ognun vede l'assoluto stravolgimento del dato normativo determinato dalla CTP con la sentenza impugnata.

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.

Il regime IMU degli immobili concessi in locazione finanziaria, così come

descritto dal citato art. 9, trova peraltro conferma nella *ratio* civilistica dell'istituto.

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 una volta 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.

Dunque, 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 fisiologico 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.

Dopo la
risoluzione
sul
contratto

Del resto, la circostanza che il conduttore che non ha riconsegnato il bene è 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.

In ragione di quanto sopra emerge l'infondatezza della tesi sostenuta da controparte nel ricorso introduttivo e implicitamente (e immotivatamente) avallata dalla CTP, secondo cui 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.

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".

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, 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.

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 titolo.

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.

È appena il caso di evidenziare infine che, le istruzioni ministeriali di cui al D.M. 30 ottobre 2012, relative alla compilazione della dichiarazione IMU, non contraddicono in alcun modo la norma di cui all'art. 9 cit., secondo cui la soggettività passiva dell'utilizzatore cessa al momento della risoluzione del contratto.

Anche ove, per mero scrupolo difensivo, si ravvisasse un contrasto, questo andrebbe risolto a favore dell'art. 9 cit., fonte di rango superiore, anche in considerazione del fatto che, stante la riserva di legge ex art. 23 Cost., gli

elementi essenziali del tributo (presupposto, soggetti passivi, base imponibile e aliquote) devono essere disciplinati dalla Legge o da atti aventi forza di legge.

Alla luce i quanto sopra emerge con ogni evidenza l'erroneità e la contrarietà a diritto della decisione della CTP che, in aperta violazione della norma e della *ratio* della legge ha ritenuto che l'obbligo di pagamento dell'IMU resta a carico dell'utilizzatore dell'immobile sino a quando il bene – pure a seguito di risoluzione del contratto – torna nella materiale disponibilità della società di leasing.

* * *

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, in riforma della sentenza di prime cure, voglia confermare la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato e delle pretese impositiva e sanzionatoria ivi incartate.

Vinte le spese di giudizio.

Si chiede altresì di discutere il presente appello in pubblica udienza.

Si dichiara che il valore del presente giudizio è pari ad € 6.356,00 e che il contributo unificato è pari ad € 120,00.

Pescara, 29 giugno 2016.

Prof. Avv. [REDACTED]

Avv. [REDACTED]