

IMU E TRIBUTI LOCALI

Imu e leasing: il pensiero altalenante della Cassazione

di Fabio Garrini

Il tema della **soggettività passiva** del bene condotto in forma di contratto di **leasing**, al **momento della risoluzione**, è un tipico esempio di come la Cassazione riesca ad esprimersi in maniera opposta sul medesimo problema.

A distanza di meno di due mesi da un [precedente pronuncia](#) ([Cassazione n. 13973 del 22.05.2019](#)), nella quale si è stabilito l'**obbligo di versamento Imu in capo al concedente** a seguito di risoluzione del contratto, la Cassazione torna sul tema, preferendo la **diversa e contraria tesi** che vuole il permanere della **soggettività passiva in capo all'utilizzatore** sino al momento della materiale riconsegna ([Cassazione n. 19166 del 17.07.2019](#)).

La questione complica la vita, in particolar modo, ai **Comuni di ubicazione di tali immobili**, che si trovano nel dubbio circa il **destinatario degli atti di recupero per l'imposta non versata** durante il periodo intercorrente tra la **risoluzione del contratto e la data della materiale riconsegna**.

Stesso problema si pone in capo ai **curatori fallimentari** (solitamente la situazione si presenta quando l'utilizzatore è interessato da una procedura concorsuale) nonché in capo alle **società di leasing concedenti**.

La questione, è evidente, **richiede di essere risolta al più presto da una pronuncia definitiva da parte delle Sezioni Unite**.

La nuova posizione

La sentenza in commento, come detto, **torna sulla questione della soggettività nel caso di risoluzione del contratto di leasing**.

Prima di tutto i **giudici di legittimità** analizzano la problematica, **riepilogando le due tesi che si contrappongono**:

- **il primo orientamento** stabilisce che **soggetto passivo è l'utilizzatore/detentore** solo finché dura il contratto, mentre **dalla data di risoluzione per inadempimento** del contratto di leasing il contratto stesso cessa, quindi il locatario non sarebbe più da considerarsi soggetto passivo, che ritornerebbe ad essere il proprietario (società di leasing). A **nulla rileverebbe**, invece, il fatto che **la riconsegna non sia contestuale alla risoluzione del contratto**. Tale tesi si poggia sul **tenore letterale** dell'[articolo 9 D.Lgs.](#)

23/2011 che, nell'individuare la **decorrenza della soggettività passiva in capo al conduttore**, fa riferimento alla **data di stipula del contratto** e non alla materiale **consegna del bene**. Del resto, osservano i giudici della Suprema Corte, il codice civile, all'articolo 1458, testualmente prevede che la **risoluzione del contratto per inadempimento** abbia effetto **retroattivo fra le parti**, ragion per cui come **effetto automatico dell'atto di risoluzione la soggettività d'imposta tornerebbe in capo all'originario proprietario** del bene; semmai, dall'inadempimento dell'obbligo di riconsegna deriverebbe una diversa responsabilità del locatario stesso da farsi valere in sede civile. Viene peraltro osservato che la **prevalente giurisprudenza tributaria di merito** è nel senso che, poiché la norma citata fa riferimento alla **durata del contratto** e per la **data iniziale prende in considerazione l'esistenza del vincolo contrattuale** e non già la consegna del bene locato e quindi la sua materiale detenzione da parte dell'utilizzatore, egualmente per il termine finale bisogna fare riferimento alla **cessazione del contratto**, prescindendo dalla **effettiva riconsegna** del bene al concedente;

- la **seconda tesi** invece impone all'utilizzatore **l'obbligo di corrispondere l'Imu** sino alla data della **materiale riconsegna del fabbricato**, comprovata dal relativo verbale. Tale tesi si poggia sul fatto che la **Tasi**, introdotta nel 2014, stabilisce espressamente questa regola per l'individuazione del soggetto passivo, che quindi **andrebbe estesa, in via interpretativa, anche all'Imu**; inoltre, le **istruzioni alla compilazione della dichiarazione Imu** pongono **l'obbligo di presentare la dichiarazione entro 90 giorni** (oggi occorre dire, 31 dicembre dell'anno successivo) dalla **riconsegna del bene alla società di leasing**. Anche se, è bene osservare, le **istruzioni regolano il termine di presentazione del modello**, non il momento in cui si **trasferisce la soggettività passiva**.

Il tema è noto, così come le **argomentazioni** a favore delle due tesi.

L'aspetto certamente più delicato è il fatto che, mentre nella **precedenza sentenza n. 13973/2019** è stata scelta la prima tesi, nella **sentenza n. 19166/2019** in commento la **Cassazione ha dimostrato di preferire la seconda, seppure "con gli opportuni accorgimenti"**.

In particolare, le giustificazioni a sostegno di tale scelta risiedono **nell'esame dell'allocazione dei rischi** derivanti dal contratto, cercando di esplorare una soluzione (chissà quanto legittima...) che **punti alla sostanza e non al tenore letterale della norma**.

Osserva la **Cassazione** come, *"una volta chiarito che l'inclusione dell'utilizzatore in leasing nell'elenco dei soggetti passivi del tributo si spiega con l'idoneità del contratto di leasing ad attribuire in via esclusiva all'utilizzatore i benefici e gli oneri che, normalmente, fanno capo a chi abbia la proprietà del bene, si deve, poi, riconoscere anche che (sempre in virtù del contratto) questa situazione si protrae del tutto invariata fino a quando l'utilizzatore mantiene presso di sé la disponibilità concreta dell'immobile."*

La **Cassazione** respinge anche la contestazione che l'utilizzatore, nel **periodo compreso tra la risoluzione e la consegna**, si trasformi da **possessore a detentore**; in realtà, sotto il profilo

civilistico, già prima risultava essere detentore, quindi **la risoluzione del contratto non apporterebbe alcuna modificazione giuridica** alla posizione dell'utilizzatore stesso.

Va infine osservato che questa pronuncia **non può essere letta come un cambio di pensiero, visto che i giudici non erano a conoscenza della precedente recente pronuncia di senso contrario** (questo si capisce nella parte finale della sentenza dove, per decidere sull'addebito delle spese, si afferma l'assenza di precedenti pronunce sul tema).

Nella sostanza, si presentano **due sentenze di analogo tenore**, ma di **segno diametralmente opposto**.

Si auspica, pertanto, una presa di posizione dirimente delle **Sezioni Unite**.

Seminario di specializzazione

LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)