

N° 3 / 2021

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



IMU: paga l'imposta l'Ente ex proprietario dell'immobile dismesso a favore del fondo comune di investimento

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4138/2021, ha stabilito che gli enti pubblici in origine titolari degli immobili dismessi, se mantengono, fino alla cessione definitiva, la gestione degli stessi e continuano ad avvalersene per i loro scopi istituzionali, sono considerati soggetti passivi per l'Imu, nonostante la proprietà degli stessi sia ormai riferibile alla società vettore e/o al fondo immobiliare.

Il Dl n. 351/2001 ha introdotto una procedura di privatizzazione del patrimonio immobiliare pubblico al fine di semplificare le modalità di dismissione di beni immobili. Nel caso esaminato dalla Corte alcuni immobili sono stati conferiti a un fondo comune di investimento, a sua volta affidato a una società di gestione del risparmio, al fine di rivenderli sul mercato. Il fondo ha poi locato detti immobili all'agenzia del Demanio, che li ha poi assegnati ai soggetti che li avevano in uso prima del trasferimento. Alla Sgr, ritenuta soggetto passivo ai fini IMU, era stato notificato un avviso di accertamento.

La ricorrente evidenzia ai Giudici la mancata applicazione dell'esenzione prevista per gli immobili destinati a finalità istituzionali e/o pubbliche asserendo inoltre di essere una mera società di gestione di un Fondo Pubblico, una società veicolo in favore della quale sarebbero applicabili i benefici previsti dalla normativa e confermati da una risoluzione ministeriale secondo cui *«gli immobili trasferiti potranno godere dello stesso trattamento tributario a cui erano assoggettati prima del trasferimento»*.

Secondo La Cassazione il Dl n. 351 del 2001, articolo 2, comma 6, stabilisce, in deroga ai normali criteri di individuazione dei soggetti passivi dell'imposta, che il presupposto per l'individuazione dei soggetti passivi ai fini Ici/Imu non è la semplice costituzione della società veicolo e il trasferimento dei beni a quest'ultima o al fondo a essa collegato, ma l'individuazione dei soggetti cui è affidata la gestione degli immobili (Dl n. 351 del 2001, articolo 3, comma 1, lettera d), che chiaramente distingue il trasferimento dei beni dalla loro gestione, rendendo palese

come non basti il primo perché si abbia automaticamente pure la seconda. Venendo al caso in esame, se gli immobili sono concessi in locazione all'agenzia del Demanio che a sua volta li assegna ai soggetti che li hanno in uso per una durata fino a nove anni rinnovabili, in virtù dell'art. 4, comma 2-ter, del DI 351/2001, al fine di individuare il soggetto passivo di imposta per l'Ici/Imu, occorre verificare se i singoli beni siano rimasti nella disponibilità dell'ente proprietario o di quello utilizzatore e se sia stato mantenuto l'uso precedente, in modo da potere così stabilire se trovi applicazione del DI n. 351 del 2001, articolo 2, comma 6, secondo cui «*Soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili sono i gestori individuati ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. d), per tutta la durata della gestione, nei limiti in cui l'imposta era dovuta prima del trasferimento di cui all'art. 3, comma 1*». Se le amministrazioni, in origine titolari degli immobili dismessi, mantengono, fino alla cessione definitiva, la gestione degli stessi e continuano ad avvalersene per i loro scopi istituzionali, esse sono considerate soggetti passivi per l'Ici/Imu.

Corte di Cassazione, ordinanza n.4138/2021



IMU: la Ctr si pronuncia sugli immobili “cartolarizzati”

La Ctr Puglia, con la sentenza n. 159/01/2021 ha affermato che le unità immobiliari di proprietà degli enti pubblici trasferite nel patrimonio dei fondi immobiliari di investimento non sono esenti da Imu.

Secondo i Giudici pugliesi, in contrasto con quanto affermato dalla Corte di Cassazione, non è infatti possibile applicare sui suddetti immobili la previsione di favore prevista nell'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 351/2001.

Ai fini dell'applicazione dell'IMU non rileva il fatto che questi immobili appartengono a patrimoni separati distinti in quanto l'Ente ha rapporti solamente con la Società di gestione (SGR) che è il formale intestatario dei beni in esame.

La vicenda trae origine dal ricorso presentato dalla Società di gestione in seguito alla notifica di avvisi di accertamento IMU e prende in esame la fattispecie regolata ai fini IMU dal sopra citato DI 351/2001 che prevede la costituzione di un fondo comune immobiliare chiuso e della relativa società di gestione (Sgr). Gli immobili degli enti pubblici sono stati prima trasferiti al fondo il quale successivamente li ha concessi in locazione all'agenzia del Demanio e quindi assegnati ai soggetti che già li utilizzavano prima dell'operazione di “cartolarizzazione”.

La società ricorrente motivava il ricorso evidenziando che gli immobili accertati appartenevano in realtà a distinti patrimoni separati del fondo immobiliare e che il comune non avrebbe potuto accertarli tutti indistintamente in capo alla Sgr. Secondo la Sgr poi era applicabile la previsione agevolatrice di cui all'articolo 2, comma 6, Dl 351/2001, in base alla quale *“i gestori degli immobili oggetto della cartolarizzazione sono soggetti passivi Ici solo nei limiti in cui il tributo era dovuto prima del trasferimento effettuato dall'ente pubblico”*. Si tratta, in sostanza, di una norma che consente di applicare la medesima esenzione assicurata agli enti pubblici ai sensi dell'articolo 7, lettera a), Dlgs 504/1992, alle società veicolo cui i beni sono intestati in attesa della loro vendita.

I Giudici regionali hanno rigettato il ricorso, rilevando come il divieto di confusione tra patrimoni operi solo a tutela dei quotisti partecipanti al fondo e non anche nei riguardi dell'ente impositore. Quest'ultimo, infatti, ha rapporti esclusivamente con la Sgr, titolare formale delle unità immobiliari. Per il secondo motivo i Giudici hanno evidenziato come nel caso di specie il trasferimento dei beni fosse avvenuto non in favore di una società di cartolarizzazione bensì in favore di un fondo immobiliare chiuso il cui obiettivo è la messa a reddito (locazione) degli immobili e non la loro cessione.

Come già anticipato, la pronuncia dei giudici pugliesi contrasta con il pensiero della Corte di Cassazione secondo la quale (di cui all'ordinanza n. 4138/2021 commentata in precedenza) la differenza rilevata dalla Ctr in merito alla titolarità del bene, non sarebbe determinante ai fini dell'applicazione della disposizione di favore di cui all'art. 2, comma 6, del Dl 351/2001 poiché la ratio di quest'ultima è quella di agevolare la continuità nell'utilizzo dei beni, da parte dei medesimi enti pubblici, a prescindere dalla titolarità degli immobili.

Ctr Puglia, sentenza n.159/01/2021



TARI: l'avviso di pagamento e le sanzioni per omesso versamento

La Commissione tributaria regionale della Liguria, con la sentenza 32/2021, ha stabilito che il mancato ricevimento dell'avviso di pagamento della Tari non esime il contribuente dall'obbligo di provvedere al versamento della tassa alle scadenze previste dal regolamento comunale.

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento notificato dal concessionario per la riscossione della Tassa sui rifiuti ad un contribuente per omesso versamento della Tassa entro la scadenza fissata dal regolamento comunale. Il contribuente impugnava innanzi la commissione

tributaria provinciale l'avviso di accertamento, dichiarando di non aver mai ricevuto l'avviso di pagamento. I giudici accoglievano la tesi del contribuente dichiarando di fatto illegittima la richiesta dell'Ente.

Il concessionario ricorreva quindi in Ctr la quale riformava la sentenza di primo grado.

I Giudici regionali hanno ritenuto l'omissione dell'invio dell'avviso bonario di pagamento ininfluenza riguardo all'obbligo, per il contribuente, di versare il tributo alle scadenze previste, come stabilito dal regolamento comunale.

A questo punto viene da chiedersi quindi se la TARI sia un tributo in autoliquidazione o liquidazione d'ufficio. L'art. 1, comma 639, della legge 147/2013 ha configurato la tassa sui rifiuti come un tributo in autoliquidazione. Il Comune, infatti, deve stabilire le scadenze del versamento ed è comunque facoltà del contribuente effettuare il pagamento in unica soluzione entro il 16 giugno di ogni anno. Il comma 689 del medesimo decreto ha posto a carico del Comune solo un obbligo informativo, mediante l'invio dei modelli di versamento precompilati, peraltro secondo modalità che avrebbero dovuto essere fissate da un decreto ministeriale, mai emanato.

Molti comuni hanno però adottato, mediante la potestà regolamentare a loro riservata, la formula della liquidazione d'ufficio. In buona sostanza il contribuente è tenuto a pagare solo una volta che ha ricevuto l'avviso di pagamento inviato dall'ente. In questo caso, se il comune procede all'invio dell'avviso di pagamento mediante modalità che non assicurano la conferma dell'avvenuta ricezione da parte del contribuente, in caso di mancato pagamento entro la scadenza stabilita dal Comune non può essere applicata alcuna sanzione. Il Comune deve procedere inoltrando un sollecito di pagamento con notifica nel quale viene ridefinita la scadenza di pagamento. Qualora il contribuente non procedesse al versamento di quanto dovuto entro i termini riportati nel sollecito, l'ente provvederà alla notifica dell'avviso di accertamento esecutivo (comma 792 legge 160/2019), con contestuale irrogazione della sanzione per omesso versamento (articolo 17 Dlgs 472/1997), determinata sulla scorta dell'articolo 13 del Dlgs 471/1997. La mancata approvazione di una norma regolamentare che preveda una procedura diversa, obbliga il Comune a seguire la norma di legge e quindi ad applicare il tributo nella formula dell'autoliquidazione, con versamenti da effettuarsi entro le scadenze fissate dal regolamento. Il contribuente, in questo caso, deve determinare quanto

dovuto e versarlo entro i termini regolamentari. L'invio dell'avviso di pagamento ha solo una mera funzione di ausilio al contribuente, senza che la sua mancata spedizione ovvero la sua mancata ricezione possano incidere in alcun modo sull'obbligo di rispettare le scadenze che, nel caso esaminato dai giudici liguri, erano state indicate dichiarate tassative nel Regolamento. Il mancato rispetto del termine comporta la successiva notifica dell'avviso di accertamento per omesso/parziale/tardivo versamento (commi 161-162 della legge 296/2006, comma 792 della legge 160/2019), con irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 13 del Dlgs 471/1997 (richiamato dal comma 695 dell'articolo 1 della legge 147/2013).

E' opportuno notare però che la delibera Arera n.444/2019 ha stabilito, a partire dal 2021, l'obbligatorietà da parte degli Enti dell'invio dell'avviso di pagamento. In particolare, l'art. 4 dell'allegato 1 della delibera, stabilisce che al contribuente venga inviato un documento di riscossione in formato cartaceo, a meno che il contribuente non faccia richiesta di invio mediante altri formati, il quale deve contenere, tra l'altro, specifiche informazioni sugli importi addebitati, sulle scadenze e sulle eventuali conseguenze in caso di mancato versamento.

La conseguenza è che anche per gli Enti che hanno regolamentato la formula dell'autoliquidazione si rende obbligatorio l'invio al contribuente dell'avviso di pagamento con le caratteristiche sopra descritte.

Ctr Liguria, sentenza n.32/2021

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Fabbricati in leasing: la soggettività passiva torna al locatore al momento della risoluzione del contratto

La risoluzione del contratto di leasing comporta il trasferimento della soggettività passiva IMU in capo al concedente sin dalla data della risoluzione, senza che una eventuale ritardata restituzione da parte dell'utilizzatore possa rinviarne gli effetti fiscali: questo il pensiero della Cassazione che pare essersi consolidato, anche se non manca una diversa posizione espressa dai giudici di legittimità.

Secondo i giudici della Suprema Corte, deve prevalere il tenore letterale della norma, che assegna la soggettività passiva al conduttore per tutta la durata del contratto, contratto che evidentemente viene meno nel momento in cui questo risulta risolto.

Di tale aspetto devono tenere in particolar modo conto i curatori fallimentari che devono valutare il corretto ambito temporale di propria competenza nel calcolo del tributo da versare.

Nel presente contributo sarà proposta un'analisi della controversia, evidenziando le due tesi contrapposte; la giurisprudenza ha comunque chiaramente individuato quale sia la tesi preferibile.

IMU e Leasing

I tributi locali maggiori normalmente individuano il soggetto passivo nel titolare del diritto reale sull'immobile; l'art. 9, c. 1, del D. Lgs. n. 23/11, cui fa rinvio l'art. 13, c. 1, del DL 201/11, stabiliva (si tratta della disciplina IMU vigente sino al 2019) che sono soggetti passivi in quanto possessori dell'immobile il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; sono altresì soggetti passivi il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi.

A tale regola sono poste alcune eccezioni e il contratto di locazione finanziaria è una di queste.

L'IMU nasce fondandosi sulla configurazione di soggettività passiva che era stata prevista ai fini ICI dalla L. 99/09 (apportando correzioni ad una analoga disciplina previgente), superando quindi tutte le problematiche che precedentemente si ponevano nell'individuazione del soggetto passivo del tributo, in particolare quello riguardante il passaggio degli obblighi tributari dal locatore (proprietario dell'immobile) all'utilizzatore (che nei fatti è il reale acquirente).

Proprio su tale punto intervenne ai fini ICI la L. 99/09, anticipando il momento in cui si trasferisce la soggettività passiva, prevedendo che

"...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".

Ai fini IMU, l'art. 9 c. 1 D.Lgs. 23/2011 propone una posizione del tutto analoga:

"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."

Poiché il contratto viene solitamente sottoscritto prima ancora di acquistare il fabbricato da dare in locazione finanziaria (ovvero l'area da utilizzare per l'edificazione nel caso di leasing-appalto), l'utilizzatore sarà già da subito soggetto passivo, sollevando il concedente da ogni adempimento IMU.

Anche nella nuova IMU la soggettività del fabbricato condotto in leasing è trattata in maniera del tutto analoga. Nell'art. 1 c. 743 quarto periodo della L. 160/19 si legge infatti:

"Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto."

TASI e Leasing

Malgrado sia stata soppressa dalla L. 160/19, occorre considerare anche il trattamento del leasing in tema di tassa sui servizi indivisibili, in quanto su di una interpretazione incrociata tra le i due tributi si basa una delle tesi avanzate dalla dottrina circa l'efficacia della restituzione dell'immobile in caso di risoluzione del contratto.

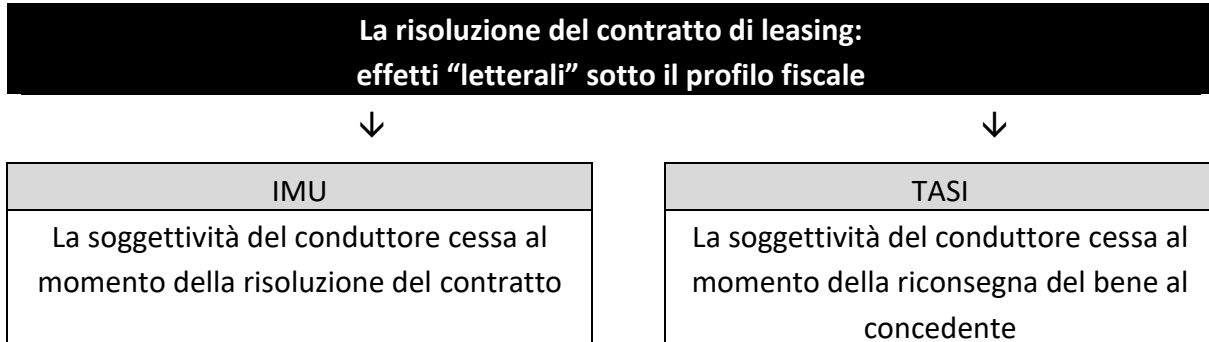
Come noto, la TASI è stata costruita per larghe parti sulla base della disciplina IMU; in relazione alla definizione di soggetto passivo, vengono infatti assunte le regole previste per il tributo comunale principale.

Il c. 671 dell'art. 1 della L. 147/13 (soppresso dall'art. 1 c. 755 della L. 160/19) prevedeva che la TASI fosse dovuta da chiunque possedesse o detenesse a qualsiasi titolo le unità immobiliari soggette a prelievo (fabbricati ed aree fabbricabili); in caso di pluralità di possessori o di detentori, essi erano tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

Al successivo c. 672, dedicato al caso dell'immobile oggetto di contratto di leasing, era prevista una disposizione analoga ma non coincidente a quella IMU:

“In caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della 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.”

La differenza, come evidente, risiede nelle conseguenze tributarie conseguenti al momento di cessazione del contratto, tema sul quale occorre proporre una necessaria riflessione.



Risoluzione del contratto di leasing

Se il contratto termina con esito il riscatto da parte del conduttore (come normalmente accade, posto che la causa del contratto è acquisire l'immobile tramite finanziamento e tramite i canoni viene pagato ben più del mero utilizzo del bene), il problema non viene a porsi, in quanto non si sono mai poste asimmetrie tra IMU e TASI: il conduttore, infatti, continua ad essere soggetto passivo del tributo comunale, semplicemente cambiando la propria qualifica, da utilizzatore a proprietario.

Allo stesso modo non pare porsi alcun dubbio anche nel caso di cessione del contratto, situazione nella quale un nuovo utilizzatore subentra al precedente conduttore; conseguentemente a tale trasferimento, si deve ritenere che la soggettività passiva passi dal precedente al nuovo utilizzatore a decorrere dal momento in cui il contratto viene ceduto.

Il tema delicato è quello legato ad una eventuale cessazione del contratto.

Dalla lettura della norma, nel caso (remoto) di termine del contratto senza riscatto, la soggettività passiva passerà alla società di leasing.

Allo stesso modo, nel caso di risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore, la soggettività passiva torna in capo alla società di leasing.

Come segnalato, vi è una asimmetria tra le previsioni dell'MU e della soppressa TASI in occasione del termine del contratto (quando ovviamente non vi sia il riscatto); in base al tenore letterale delle due disposizioni normative, infatti:

- mentre ai fini IMU la soggettività tornerebbe in capo al concedente al termine del contratto,
- ai fini TASI tale trasferimento avveniva solo con la riconsegna del bene.

A questo punto occorre chiedersi quale sia effettivamente il momento in cui la soggettività IMU si trasferisce.

La questione si pone con evidenza quando l'utilizzatore si trova in procedura concorsuale, posto che:

- tra risoluzione e riconsegna possono trascorrere anche diversi mesi (ma più spesso anni), molte volte anche a causa dell'inerzia del concedente che procrastina la riassunzione del bene, nel convincimento di evitare gli oneri correlati a tale riassunzione;
- inoltre si deve considerare che spesso i beni oggetto dei contratti di leasing sono di valore cospicuo (con riferimento ai fabbricati, rendite elevate), con una relativa imposta dovuta molto consistente;
- ma soprattutto si deve evidenziare che non vi è vendita del bene dal cui prezzo il curatore potrebbe prelevare gli importi da corrispondere al Comune (come accade quando il bene è in proprietà), quindi è di tutta evidenza come tale questione sia di centrale importanza nella "quadratura" dei conti della procedura (così pure come per il Comune che avrà certamente più facilità di recupero se si rivolge al locatore).

Infatti, quando il fallimento addiviene alla cessione un bene di proprietà, il curatore sarà tenuto a versare l'imposta cumulativamente dovuta per l'intero periodo fallimentare, che va dalla sentenza dichiarativa di fallimento alla data in cui è avvenuta la vendita.

Il co.6 dell'art. 10 del D.Lgs. n.504/92, infatti, dispone che

“per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.”

Se l'immobile di proprietà genera una certa liquidità al momento della vendita che consente (o, quantomeno, dovrebbe consentire) di coprire il tributo dovuto al Comune, la restituzione dell'immobile alla società di leasing non produce alcuna liquidità (salvo il diritto ad ottenere una indennità ai sensi dell'art. 1526 c.c. ma anche questo tema è controverso e certamente si tratta di un incasso futuro, oltre che ipotetico).

Inoltre, non essendo un bene *“compreso nel fallimento”* non si realizza neppure la sospensione del versamento in attesa della vendita (che non ci sarà), ma piuttosto il curatore sarà chiamato a versare l'imposta comunale alle scadenze canoniche (nel rispetto delle legittime cause di privilegio).

E' di tutta evidenza che, in tali casi, è di centrale importanza verificare il trasferimento della soggettività passiva per capire quale sia il soggetto tenuto agli adempimenti d'imposta.

Le tesi contrapposte

Sul tema della soggettività passiva IMU si sono profilate diverse tesi contrapposte.

Una prima soluzione punta ad un allineamento con la disciplina TASI, evidentemente preferita dalle società di leasing, in quanto sposta in avanti il recupero in capo a tali soggetti della soggettività passiva (infatti, se è vero che tutti gli oneri sostenuti dal locatore vengono riaddebitati al conduttore, è altrettanto vero che nel caso in cui il conduttore versi in procedura concorsuale tale recupero è tutt'altro che certo).

Posto che i due tributi sono molto simili, considerando che la norma TASI al riguardo pare molto più precisa, si è ipotizzato di concludere che anche ai fini IMU la soggettività possa trasferirsi alla

società di leasing solo al momento della riconsegna, quando il vecchio concedente materialmente acquista la disponibilità del bene.

Tale tesi (sostenuta dalle società di leasing e perorata da Assilea) trova sostegno nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU, nelle quali si legge:

“Nel caso di locazione finanziaria per l’acquisto dell’immobile, anche da costruire o in corso di costruzione con contestuale stipula del contratto di leasing, il locatario deve presentare la dichiarazione IMU entro 90 giorni [scadenza che oggi deve essere aggiornata con il termine attualmente previsto del 30 giugno dell’anno successivo quello in cui è intervenuta la variazione, secondo quanto previsto dall’art. 1 c. 769 della L. 160/19] dalla data di stipula del contratto stesso, essendo il locatario il soggetto passivo dell’IMU a decorrere dalla stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso. La società di leasing non ha alcun obbligo dichiarativo.

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, e il locatario che ha cessato di esserlo, sono coloro su cui grava l’onere dichiarativo IMU entro 90 giorni [anche qui, da leggersi 30 giugno dell’anno successivo, n.d.a.] dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna”

Quindi, sulla base di questa prima tesi, leggendo la disposizione IMU in analogia con il contenuto della TASI, la soggettività IMU tornerebbe in capo alla società di leasing solo dalla data in cui quest’ultima recupera l’effettiva disponibilità del bene:

- evidentemente, se la riconsegna avviene nell’immediatezza della risoluzione del contratto le due disposizioni vengono sostanzialmente a sovrapporsi e la questione circa la soggettività passiva IMU perde di criticità;
- al contrario, se passa molto tempo tra la risoluzione del contratto e la materiale riconsegna del bene, ipotesi affatto rara nel momento in cui il conduttore è interessato da una procedura concorsuale (talvolta si tratta di anni), sorge una evidente disputa circa il soggetto chiamato a versare l’imposta relativa a tale periodo intermedio.

La seconda tesi (va detto, ben più consistente) si poggia su di una interpretazione strettamente letterale della norma IMU che, come detto, fa riferimento alla “durata del contratto”.

In tal senso deporrebbe la CM 3/DF del 18 maggio 2012 (la circolare di riferimento, a commento della disciplina IMU), dove non si fa alcuna menzione alla riconsegna del bene; al contrario,

richiamando la norma, tale documento precisa ancora una volta che è soggetto passivo *“il locatario per gli immobili anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, ... a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”*.

Sul punto constano le osservazioni dell'IFEL (l'istituto di ricerca dell'ANCI, l'associazione dei Comuni) espresse nella nota 4 novembre 2013: secondo l'istituto di ricerca, infatti, l'accoglimento della tesi avanzata da Assilea comporterebbe in questi casi che la soggettività passiva sia in capo alla società fallita e che il curatore sia tenuto al pagamento dell'IMU maturata dopo la dichiarazione di fallimento e fino alla materiale ed effettiva riconsegna dell'immobile. Tale modalità, afferma l'IFEL, sarebbe in palese violazione con le disposizioni recate dall'art. 72-quater della legge Fallimentare, il quale, richiamando l'art. 72, prevede che in caso di rapporto pendente il curatore possa, alternativamente, o subentrare nel contratto in luogo del fallito o sciogliersi dal contratto medesimo. È, inoltre, previsto che in caso di scioglimento del contratto (la cui efficacia è ex tunc) il concedente abbia diritto alla restituzione del bene.

L'IFEL conclude quindi che, in caso di risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva sia da allocare in capo alla società di leasing, anche in caso di mancata riconsegna del bene, non potendosi qualificare l'ex locatario del bene come possessore (unico presupposto per la soggettività passiva del tributo), essendone, invece, il mero detentore.

Peraltro, in tal senso constavano anche numerose sentenze della giurisprudenza di merito, tra le quali si può richiamare la più celebre, ossia la CTR Lombardia, sentenza n. 1194 del 20.03.2018. Confermando l'accertamento emesso dal Comune a carico della società concedente, i giudici affermano:

“il contratto di leasing è stato risolto in data anteriore al fallimento, tanto che la curatela si è vista costretta a sollecitare più volte – la banca – per riprendersi l'immobile. ... La – banca – ha avuto un ruolo nel gestire la riconsegna dell'immobile, a partire dall'inizio del 2012 e fino alla fine del 2014. In definitiva, il comportamento temporeggiatore della società si pone contro la buona fede nel rapporto tributario con l'amministrazione comunale”.

La prima sentenza in assoluto pronunciata sul tema è stata proprio a favore di questa tesi: si tratta della sentenza 13793 del 22 maggio 2019.

Oggetto della controversia è un avviso di accertamento che un Comune ha notificato ad una società di leasing (con riferimento all'annualità 2012) relativo ad un immobile per il quale il contratto era stato risolto per inadempimento del conduttore che non aveva pagato i canoni contrattualmente stabiliti; l'immobile però non era ancora stato immediatamente riconsegnato al proprietario concedente.

Il Comune era risultato soccombente tanto in primo (CTP Varese) che in secondo grado (CTR Lombardia, sezione di Milano): le commissioni tributarie di merito, nell'ambito di tale giudizio, avevano infatti preferito la tesi che estende anche all'IMU la previsione che attribuisce rilevanza alla materiale riconsegna del bene.

Riformando la sentenza di secondo grado, la Cassazione prende posizione a favore del Comune, preferendo la tesi più letterale, imponendo quindi la debenza del tributo in capo alla società di leasing già dalla data della risoluzione del contratto, in quanto, affermano i giudici, la norma è chiara ed inequivoca nell'individuare nella cessazione del possesso qualificato il momento del trasferimento della soggettività passiva.

Secondo i giudici, il Legislatore ha infatti ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del e quindi la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore. Questo in analogia alla fase di inizio del contratto, dove la soggettività si costituisce in capo all'utilizzatore non dalla data della consegna (irrilevante), ma da quella della sottoscrizione del contratto.

In particolare, viene radicalmente respinta la tesi che vorrebbe allargare all'IMU la disciplina prevista ai fini del tributo sui servizi, in quanto imposta diversa che certo non può avere valenza interpretativa.

Affermano i giudici:

“ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini IMU si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore”.

Meno di due mesi dopo viene però proposta dai giudici della Suprema Corte una interpretazione diametralmente contraria, che invece sposa le ragioni della prima delle tesi proposte: si tratta della sentenza 19166 del 17 luglio 2019. Posizione, va detto, del tutto isolata. In particolare, in tale ultima pronuncia, la Cassazione nota l'esistenza di una sorta di "ultrattività" del contratto, secondo una tesi già ampiamente consolidatasi nell'ambito della locazione semplice, che pare attribuibile anche alla locazione finanziaria, secondo la quale il contratto continua da questo punto di vista a produrre i suoi effetti tipici, quale in specie quello di gravare il locatario di tutti i rischi inerenti alla perdita o al deterioramento del bene locato e di danni a terzi, degli obblighi di custodia, manutenzione e riconsegna del bene, nonché dell'obbligazione (ex art. 1591 c.c.) di corrispondere il canone correlato al godimento del bene parametrato all'importo stabilito nel contratto:

"Un'affermazione in tal senso risulta corretta, data la vigenza, nel nostro ordinamento, di un più generale principio secondo il quale, nei contratti di durata che attribuiscono ad un soggetto il diritto di godere di un bene altrui, la mancata riconsegna del bene stesso a seguito della risoluzione del rapporto per causa del conduttore determina la permanenza in capo a quest'ultimo degli obblighi e dei rischi assunti con il contratto (mora debitoris perpetuat obligationem)."

Si tratta di una posizione che, malgrado abbia le proprie ragioni, viene decisamente rigettata da tutte le altre pronunce della Suprema Corte, che invece dimostrano l'importanza ed il risalto che deve essere attribuito al dato formale, evidenziando come non si debba confondere la detenzione del bene, irrilevante ai fini IMU, con il possesso, unico elemento qualificato che attribuisce la soggettività passiva IMU. Proprio a questo punto si segnala il passaggio (ad esempio) delle sentenze 29973 del 19 novembre 2019 e 418 del 13 gennaio 2021:

"soggetto passivo dell'imposta municipale unica (IMU), in caso di risoluzione del contratto di "leasing", torna ad essere il locatore, ancorché non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario, in quanto, ai fini impositivi, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili "erga omnes", la quale permane fintantoché è in vita il rapporto giuridico, traducendosi invece in mera detenzione senza titolo in seguito al suo venir meno, senza che

rilevi, in senso contrario, la disciplina in tema di Tributo per i servizi indivisibili (TASI), dovuta viceversa dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente.”

In particolare, nella citata sentenza 29973 del 19 novembre 2019 la Cassazione ha ritenuto improponibile una interpretazione estensiva del presupposto TASI, evidenziando come il tenore letterale della disciplina IMU sia chiaro ed inequivoco nel dare esclusiva rilevanza alle vicende contrattuali:

“Dal chiaro dettato normativo contenuto nel menzionato articolo, ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore.”

D'altro canto, osserva la Cassazione nella sentenza 23914 del 29 dicembre .2020, il fatto che l'insorgere della soggettività passiva IMU in capo all'utilizzatore si costituisca sin dalla stipula del contratto, quindi anche antecedentemente all'esistenza del bene, nega certamente la possibilità di attribuire una qualunque rilevanza all'effettiva detenzione di questo:

“Infatti, per il legislatore fiscale la soggettività passiva del locatario finanziario si realizza addirittura quand'anche il bene da concedere non fosse ancora venuto ad esistenza ("Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione") e pure quand'anche fosse che il bene non sia stato ancora consegnato dal concedente all'utilizzatore, essendo rilevante, per il sorgere della soggettività passiva Imu non già l'adempimento della consegna del bene (e di converso per la sua cessazione la riconsegna), ma, come precedentemente chiarito, la sola sottoscrizione del contratto ("soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula").

In definitiva, alla luce della consolidata interpretazione giurisprudenziale esaminata, ad oggi non può esistere alcun dubbio circa il fatto che, in occasione della risoluzione del contratto di locazione finanziaria, la soggettività passiva IMU debba tornare già da tale momento in capo al locatore, liberando conseguentemente il conduttore da ogni onere nei confronti del comune di ubicazione dell'immobile.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin*

Tassa Rifiuti: entro maggio la scelta per le imprese

L'articolo 30, comma 5, del Dl 41/2021 (decreto Sostegni) ha stabilito le tempistiche di comunicazione da parte delle imprese in merito all'uscita o meno dal servizio pubblico per i rifiuti urbani prodotti così come ridisegnati dal Dl 116/2020. La nuova norma ha individuato nel 31 maggio di ogni anno la scadenza utile entro la quale le utenze non domestiche che producono rifiuti urbani (speciali ex assimilati) devono comunicare al Comune, se in regime TARI, oppure al gestore del servizio rifiuti nel caso di tariffa corrispettiva, di voler ricorrere agli operatori privati oppure al servizio pubblico di gestione rifiuti. La data del 31 maggio può essere considerata già a partire dal 2021 poiché il decreto sostegni ha, tra le altre, prorogato al 30 giugno 2021 il termine per i Comuni per l'approvazione di tariffe e regolamenti della Tari o della tariffa corrispettiva, sulla base del piano economico finanziario del servizio di gestione dei rifiuti. Appare comunque, a parere di chi scrive, un lasso di tempo limitato quello che intercorre tra il 31 maggio e il 30 giugno, per consentire ai comuni di "ri - organizzarsi" in considerazione delle eventuali scelte delle imprese.

La scelta di una data limite è comunque un ulteriore tassello alla definizione di quanto stabilito dal Dl 116/2020 che alle imprese che conferiscono i rifiuti urbani (ex speciali assimilati) al di fuori del servizio pubblico e dimostrano di averli avviati al recupero mediante attestazione rilasciata dal gestore privato permettono di essere "escluse dalla corresponsione della componente tariffaria rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti" (articolo 238, comma 10, Dlgs 152/2006). È bene comunque ricordare che, in ogni caso, la quota fissa rimane comunque in capo anche a quelle imprese che decidono di non avvalersi del servizio pubblico.

Obblighi di trasmissione delle delibere regolamenti e tariffe

Il dipartimento delle Finanze, con una comunicazione del 23 marzo scorso ha dato le indicazioni operative e le scadenze per la trasmissione delle delibere regolamentari e delle tariffe per IMU e TARI

IMU:

Le delibere di approvazione delle aliquote e i regolamenti dell'IMU relativi all'anno 2021, in applicazione dell'art. 1, comma 767, della legge n. 160 del 2019, devono essere trasmessi, mediante inserimento nel Portale del federalismo fiscale, entro il termine perentorio del **14 ottobre 2021** affinché il MEF proceda alla successiva pubblicazione nel sito internet www.finanze.gov.it entro il 28 ottobre 2021. La pubblicazione entro tale ultimo termine costituisce condizione di efficacia degli atti, con la conseguenza che, in assenza, si applicano le aliquote e i regolamenti vigenti nell'anno 2020.

Ai fini della pubblicazione della delibera di approvazione delle aliquote, anche per l'anno 2021, il comune è tenuto a inserire nel Portale del federalismo fiscale il testo dell'atto – come stabilito, in via generale, dall'art. 13, comma 15, del D. L. n. 201 del 2011, convertito dalla legge n. 214 del 2011 – e **non il prospetto delle aliquote** previsto dall'art. 1, commi 757 e 767, della legge n. 160 del 2019, il cui modello dovrà essere approvato con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 756 dello stesso art. 1 della legge n. 160 del 2019 (si veda sul punto la Risoluzione n. 1/DF del 18 febbraio 2020).

TARI:

Le delibere di approvazione delle tariffe e i regolamenti della TARI relativi all'anno 2021, in virtù dell'art. 13, comma 15-ter, del D. L. n. 201 del 2011, devono essere trasmessi, mediante inserimento nel Portale del federalismo fiscale, entro il termine perentorio del **14 ottobre 2021** affinché il MEF proceda alla successiva pubblicazione nel sito internet www.finanze.gov.it entro il 28 ottobre 2021. La pubblicazione entro tale ultimo termine costituisce condizione di efficacia degli atti, con la conseguenza che, in assenza, si applicano le tariffe e i regolamenti vigenti nell'anno 2020.

La delibera di approvazione del **solo piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani** non rientra nel novero degli atti che devono essere trasmessi al MEF ai sensi dell'art. 13, commi 15 e 15-ter del D. L. n. 201 del 2011, considerato che la stessa non reca la determinazione delle tariffe dell'entrata tributaria bensì ne costituisce un presupposto. Tuttavia, la pubblicazione nel sito internet www.finanze.gov.it della delibera in questione viene comunque effettuata a cura del MEF qualora il comune la trasmetta nell'ottica di assicurare una

pubblicità meramente informativa, purché, in tal caso, unitamente al testo dell'atto, venga inserito l'allegato recante il piano economico finanziario (PEF).

Decreto Sostegni: proroga all'esenzione sull'occupazione di suolo pubblico

L'art.30 del decreto Sostegni ha prorogato al 30 giugno 2021 la precedente scadenza al 31 marzo 2021 prevista dal Decreto Ristori la possibilità per pubblici esercizi di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande e operatori dei mercati di richiedere ai Comuni l'autorizzazione per l'occupazione di suolo pubblico per sistemare elementi mobili di arredo a servizio delle proprie attività senza pagare il canone patrimoniale di concessione.

Vediamo nel dettaglio la differenziazione delle proroghe previste dal Decreto Sostegni:

1) è prorogato fino al 30 giugno 2021 - in favore delle imprese di pubblico esercizio di somministrazione di alimenti e bevande e di quelle del commercio su aree pubbliche (ambulanti e operatori di mercati e fiere) - l'esonero dal pagamento del canone di concessione per l'occupazione delle aree e degli spazi pubblici in base all'articolo 1, commi 837 e seguenti della legge 160/2019. Per il ristoro ai Comuni delle conseguenti minori entrate derivanti, il fondo già istituito viene raddoppiato a 165 milioni di euro per l'anno 2021;

2) è prorogato fino al 31 dicembre 2021, invece, il regime semplificato autorizzativo per l'occupazione di suolo pubblico (o l'ampliamento di superfici già concesse) in favore di bar, ristoranti, pizzerie, bracerie, tavole calde, birrerie, caffè, attività similari all'interno di sale da ballo, sale da gioco, pubblici spettacoli, stabilimenti ma non anche in favore delle attività delle gastronomie artigianali, come pizzerie d'asporto, pasticcerie, gelaterie svolte non in forma di pubblico esercizio.

Quest'ultima procedura prevede che:

a) la domanda per il rilascio dell'autorizzazione va presentata da parte degli esercenti interessati in via telematica all'ufficio comunale competente, cioè lo Sportello Unico per le Attività Produttive, corredata della sola planimetria che indichi lo spazio pubblico occupato;

b) la stessa domanda è esente dal pagamento dell'imposto di bollo;

c) per la posa in opera di tavolini, sedie, ombrelloni, pedane e dehor su piazze, vie, strade, spazi di interesse culturale e paesaggistico, non è necessaria l'acquisizione dell'autorizzazione paesaggistica da parte del Comune in base all'articolo 146 del D.lgs 42/2004 (Codice Urbani) o,

in alternativa a seconda dei casi, il parere della competente Soprintendenza previsto dall'articolo 21 dello stesso Codice. Va invece acquisito comunque il parere del Settore Polizia Locale, per il doveroso rispetto del codice della strada.

Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.