

4 novembre 2013

**Nota di approfondimento sulla soggettività passiva ai fini dell'IMU
con riferimento agli immobili concessi in locazione finanziaria**

Diversi Comuni segnalano che stanno pervenendo istanze di rimborso presentate da società di leasing immobiliare, per la restituzione dell'Imu corrisposta per immobili interessati da una risoluzione del contratto di leasing, con riferimento al periodo di mancata riconsegna dell'immobile.

La motivazione posta a fondamento delle domande di rimborso, mutuata da una circolare Assilea (2 novembre 2012), è che la società di leasing non può essere considerata soggetto passivo fintanto che l'immobile non sia stato materialmente riconsegnato, anche nel caso in cui l'originario contratto di leasing sia stato risolto.

Tale assunto appare privo di fondamento giuridico, in primo luogo perché un'interpretazione letterale della normativa primaria riguardante la materia conduce a conclusioni diverse.

Dispone infatti l'art. 9, comma 1, del D.lgs. n. 23 del 2011, 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»*.

E' utile richiamare in proposito la disciplina ICI previgente, che in totale identità letterale con l'attuale regime IMU, all'art.3, co.2, del D.lgs. n. 504 del 1992, prevedeva la medesima disposizione.

Dall'esame della normativa primaria sopra richiamata, è evidente quindi che la soggettività passiva è in capo al locatario per tutta la durata del contratto di locazione, a nulla rilevando il momento della consegna del bene, sia iniziale che finale, che viene invece considerato come determinante dalla circolare Assilea sopra citata.

Diversi atti del Ministero dell'Economia confermano l'impostazione che emerge dalla lettura delle norme primarie. Si richiama in primo luogo la Circolare n.3/DF del 18 maggio 2012, che al Capitolo 3 "Soggetti passivi", riporta esattamente la dizione contenuta nelle sopra citate disposizioni normative, precisando 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"*.

Inoltre, anche nelle istruzioni ministeriali alla dichiarazione Imu (emanate, assieme al modello di dichiarazione, in attuazione del DM 30 ottobre 2012), pagina 4, si precisa che *«l'art.9, comma 1, del D.lgs. n. 23 del 2011, cui fa rinvio l'art. 13, comma 1, del D.L. n. 201 del 2011, stabilisce che è soggetto passivo, tra gli altri, il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. (...) Pertanto, sono compatibili le dichiarazioni ICI già presentate»*. Quest'ultimo periodo è una naturale conseguenza dell'identità delle disposizioni Imu e Ici, finalizzata a chiarire che in

vigenza di contratto di locazione finanziaria stipulato in regime Ici, non sussiste alcun obbligo di ripresentare la dichiarazione ai fini IMU.

Solo in una parte delle istruzioni alla dichiarazione Imu (pag. 7 – Paragrafo 1.4 Chi deve presentare la dichiarazione) si legge quanto segue: *«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 sui cui grava l'onere dichiarativo IMU entro 90 giorni dalla data di riconsegna del bene, comprovata dal verbale di consegna»*. L'esemplificazione fatta dal provvedimento ministeriale – non in linea con la norma, ma basata sul comune convincimento che alla conclusione del contratto vi sia il rilascio del bene, come previsto dalla normativa civilistica – viene utilizzata dalla citata circolare di ASSILEA per giungere alla errata conclusione secondo cui il locatario sarebbe *“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”*. Appare tuttavia del tutto incongruo ritenere che il ministero abbia voluto, in contrasto con la lettera della norma e con quanto affermato in tutti gli altri documenti di merito, affermare attraverso un passaggio delle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU che la soggettività passiva relativa all'immobile dato in leasing sia condizionata non dalla risoluzione contrattuale, ma dalla eventuale riconsegna tardiva.

Si sottolinea, peraltro, che la mancata riconsegna del bene da parte del locatario alla conclusione del contratto, o nel caso di risoluzione anticipata dello stesso, rimane questione che esula dalla disciplina Imu e che va risolta facendo riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 1591 e 1526 c.c., che prevedono in capo alla società di leasing il diritto a un equo compenso per l'uso dei fabbricati, oltre al risarcimento del danno. Si consideri, in proposito, che sull'applicabilità dell'art. 1526 c.c. ai contratti di leasing traslativi la giurisprudenza di legittimità è oramai pacifica (Cass. 24214/2006, n. 6034/1997, n. 4855/2000, n. 12317/2005 e n. 9417/2011).

Si ricorda infine che la gran parte delle domande di rimborso riguardano fabbricati già locati a società fallite da anni e per i quali il curatore fallimentare non ha provveduto alla formale riconsegna del fabbricato. 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 riconsegna dell'immobile.

Tale modalità 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.

In conclusione, si ritiene che in caso di risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva sia in capo alla società di leasing, anche in caso di mancata riconsegna del bene, non potendosi qualificare l'ex locatario del bene come possessore, essendone, invece, il mero detentore.