

Il pagamento del bollo auto per il veicolo in leasing | CTR di Milano Sentenza 20 04 2016, n. 23676/16

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 3 Febbraio 2017

chi deve versare il bollo auto in caso di veicolo in locazione finanziaria? Esiste un'obbligazione solidale tra locatore e utilizzatore? La recente risposta della C.T.R. di Milano

La sentenza della CTR Lombardia n. 2367/6/16 del 20 Aprile 2016, risponde alle seguenti domande: - *Chi deve versare il bollo auto in caso di veicolo in locazione finanziaria?* - *Esiste un'obbligazione solidale tra locatore e utilizzatore?* In particolare, se precedentemente poteva darsi per certo l'obbligo di versamento sussiste anche in capo alla società di leasing proprietaria del bene, come anche indicato da giurisprudenza della Corte di Cassazione, con l'introduzione del DL n.78/2015, **l'obbligazione**

tributaria rimane circoscritta al solo utilizzatore. Norma che non può però avere valenza retroattiva in quanto modificativa della natura dell'obbligazione tributaria presa in esame dalla presente sentenza. 3 Febbraio 2017 Antonino Pernice *** **La sentenza:**



CTR DI MILANO – SENTENZA DEL 20 APRILE 2016, N. 23676/16

Svolgimento del processo La società di leasing accertata, proprietaria di autoveicoli concessi in locazione finanziaria, aveva impugnato l'avviso di accertamento notificato dalla Regione Lombardia, sostenendo che l'art. 5, co. 32, D.L. n.953/1982, convertito dalla legge 53/1983, pone esclusivamente in capo al locatario-utilizzatore iscritto al P.R.A. la soggettività passiva della tassa automobilistica per autoveicoli concessi in locazione finanziaria, come, peraltro, evidenziato anche dal MEF con la nota n.13270/2012. **La Regione Lombardia**, ritualmente costituitasi, aveva resistito al ricorso controdeducendo che la mera introduzione come responsabile d'imposta del locatario-utilizzatore dell'autoveicolo – senza sostituire apertis verbis l'originario responsabile (il concedente proprietario-locatore) – aggiungeva un altro debitore all'obbligazione tributaria che, in virtù dell'art. 1294 c.c., veniva

così garantita da un vincolo di solidarietà a favore del fisco; legittima, quindi, la notifica dell'accertamento alla società ricorrente. **Con sentenza di prime cure, la CTP di Milano** respingeva il ricorso proposto da S.p.A. avverso avviso di accertamento tassa automobilistica, per autoveicolo concesso in locazione finanziaria, sul presupposto che, ai sensi dell'art. 5, c. 32 del D.L. 30.12.1982 n. 953, convertito dalla legge 53/1983, così come modificato dall'art. 7, 2^a c., L. n.99 del 23.7.2009, a far data dal 15.08.2009 soggetto passivo della tassa fosse sia il locatario-utilizzatore iscritto al P.R.A. sia il concedente proprietario-locatore. **S.p.A.** ha proposto tempestivo appello, sostenendo che: la novella del 2009 ha aggiunto solo un nuovo soggetto; il locatario utilizzatore senza alcun vincolo di solidarietà col proprietario-locatore dell'autoveicolo, vincolo da ritenersi inesistente sia perché per uno specifico tributo non vi possono essere indifferentemente più soggetti passivi, sia perché la solidarietà non può ricavarsi in virtù di interpretazioni analogiche o estensive in relazione ad un tributo disciplinato da leggi speciali. Pertanto, non si può che concludere che la soggettività passiva è transitata dal proprietario-locatore in via esclusiva al locatario-utilizzatore; - Cass. 3928/2011, ha ribadito la natura innovativa delle modifiche del 2009 ed il MEF, con nota n. 13270 del 27.6.2012, ha ritenuto che nel vigore dell'attuale disciplina, il proprietario-locatore dell'autoveicolo non è più obbligato alla corresponsione dei relativi oneri fiscali regionali, i quali ricadono sul locatario-utilizzatore, senza alcun vincolo di solidarietà col proprietario-locatore dell'autoveicolo. **Regione Lombardia** confutando le argomentazioni di controparte ed asserendo la correttezza della sentenza impugnata, controdeduce che la corretta applicazione dell'art. 1294 c.c. e dell'art. 5, co. 32 del d.l. 953/1982, come modificato dall'art. 7, co. 2 della legge 99/2009, nonché in applicazione dell'art. 12 delle preleggi – come affermato dalla sentenza di primo grado e confermato da Cass. 4507/2012 – in caso di locazione finanziaria, il proprietario-locatore resta obbligato, in solido al locatario-utilizzatore (nuovo soggetto obbligato), per il pagamento della tassa automobilistica. Relativamente alla citata nota MEF n. 13270/2012, Regione Lombardia – nell'ambito dell'asserita limitata valenza di atto amministrativo – evidenzia che secondo lo stesso ministero *"il comma 2 del citato art. 7 'aggiunge' gli utilizzatori ai proprietari, sicché non pare potersi uscire dalla logica della solidarietà passiva"*. Infine, in via subordinata Regione Lombardia ha sollevato questione di incostituzionalità del sopravvenuto art. 9, co. 9 bis, D.L. n.78/15, come convertito dalla legge 125/15, per violazione, tra l'altro, degli artt. 3, 102 e 103 e 104 della Costituzione per violazione del principio di ragionevolezza e del principio di separazione dei poteri, nonché del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario e al divieto di ingerenza nelle funzioni giurisdizionali, apparendo che il legislatore abbia voluto fornire la soluzione delle tante liti simili in atto. In particolare Regione Lombardia sostiene che: "L'efficacia retroattiva, della norma interpretativa, è giustificata dal fatto che essa sceglie uno dei possibili significati che la norma interpretata poteva avere e di cui i soggetti dell'ordinamento potevano conoscere ed ipotizzare. Ciò presuppone che il dissidio che la norma interpretativa risolvere fosse tra due o più interpretazioni della norma non perspicua, ma ciò non è quanto avvenuto in relazione alla norma impositiva (art. 5, comma 32, d.l. 953/82), rinnovellata dall'art. 7 della l. 9/2009... La norma

civilistica della presunzione di solidarietà che si applica <<se dalla legge o dal titolo risulta diversamente>> non si potrà più applicare all'art. 5, co. 32, decreto legge 953/82, rinnovato, proprio perché ora la legge dispone diversamente. Ma se ora la legge dispone diversamente è evidente che ci troviamo di fronte ad una norma solo apparentemente interpretativa, ma in realtà dispositiva, e quindi applicabile solo per il futuro... l'obbligo del giudice di fare propria la cosiddetta interpretazione costituzionalizzante, ovvero di escludere l'interpretazione che vincerebbe di incostituzionalità la norma che è chiamato ad applicare. A proposito delle norme interpretative, la Corte costituzionale ha affermato che: <<a tal riguardo, questa corte ha in precedenti occasioni affermato che il legislatore vulnera le funzioni giurisdizionali: a) quando intervenga per annullare gli effetti del giudicato (sentenza numero 155 del 1990); b) quando la legge sia intenzionalmente diretta ad incidere su concrete fattispecie sub iudice (sentenze numero 6 del 1994; 480 del 1992; 91 del 1988; 123 del 1987; 118 del 1957)" (corte cost. 397/94)>>. La presente causa deve quindi essere giudicata sulla base della normativa vigente nell'anno di imposizione e quindi senza tener conto del citato articolo nove, comma nove bis, nel più nemmeno secondo le regole che erano a disposizione del giudice di primo grado". **Richieste delle parti** **S.p.A.** conclude per l'accoglimento del proprio appello con vittoria di spese. **Regione Lombardia** chiede il rigetto dell'appello di controparte e la conferma della sentenza impugnata con vittoria di spese. In subordine formula eccezione di incostituzionalità del co.9-bis, dell'art.9, D.L. 78/15 convertito con legge 125/15. Terminata la discussione nella odierna pubblica udienza, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti dalle parti o acquisiti presso terzi, **il collegio pone la causa in decisione Motivi in fatto e diritto L'appello è infondato e va respinto.** Ogni qualvolta che, come nel caso di specie, vi siano più condebitori per la stessa prestazione e nella legge o nel titolo non sia espressamente esclusa, si versa nell'ipotesi dell'obbligazione solidale, a norma degli artt. 1292 e 1294 c.c.. Tale forma di responsabilità, che prevede più soggetti tutti ugualmente tenuti alla medesima prestazione, costituisce l'ordinaria forma di garanzia per la riscossione, prevista a favore del fisco, fermo restando il diritto, per ciascuna parte chiamata ad assolvere l'obbligazione tributaria, di rivalersi nei confronti di quella civilisticamente tenuta al pagamento (pro concurrenti quantitate), ove così risulti dal titolo che regola i rapporti interni; questo principio si trova sotteso all'esclusione, in materia tributaria, del beneficium divisionis o excussionis. L'art. 7, co. 2, L. 99/2009, così dispone:

"Al fine di semplificare e razionalizzare la riscossione della tassa dovuta sui veicoli concessi in locazione finanziaria, le singole Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano sono autorizzate a stabilire le modalità con le quali le imprese concedenti possono provvedere ad eseguire cumulativamente, in luogo dei singoli utilizzatori, il versamento delle tasse dovute per i periodi di tassazione compresi nei rispettivi contratti";

- all'art. 5, co.29, D.L. 30.12.1982, n. 953, convertito, con modificazioni dalla legge 28.2.1983, n.53, sono

apportate le seguenti modificazioni: a) nel primo periodo, dopo le parole “ i proprietari ” sono inserite le seguenti “ usufruttuario, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria ” ; b) nel terzo periodo, dopo le parole “i proprietari” sono inserite le seguenti “usufruttuario, acquirenti con patto di riservato dominio, nonché gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria”. Dal tenore letterale del secondo comma della disposizione in esame si evince dunque con chiarezza che

“al pagamento delle tasse ... Sono tenuti coloro che ... risultano essere proprietari, usufruttuari, acquirente con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, del pubblico registro automobilistico, per i veicoli in essi iscritti”.

Tale interpretazione risulta altresì avvalorata dal primo comma, il quale, lungi dall'escludere le imprese concedenti dal novero dei soggetti solidalmente obbligati verso gli enti impositori, proprio su tale presupposto stabilisce – in alternativa – la facoltà degli stessi di erogare cumulativamente, in luogo dei singoli utilizzatori, il versamento delle tasse dovute per i periodi di tassazione compresi nella durata dei rispettivi contratti: disposizione che evidentemente, non si giustificerebbe ove l'obbligo di versamento sussiste soltanto in capo all'utilizzatore e non anche, in via solidale, in capo alla società di leasing proprietaria del bene. Anche la giurisprudenza della Suprema Corte (ex plurimis, Cass. trib. sent. 4507/2012) ha già confermato che l'innovazione introdotta con la legge 99/2009 non ha sostituito, con i locatari-utilizzatori iscritti al P.R.A., il proprietario-locatore concedente in leasing degli autoveicoli oggetto della tassa automobilistica; ciò, non solo per rendere più funzionale e certa la riscossione del tributo, ma anche perché sarebbe irragionevolmente difficoltoso per l'ente impositore, che è ovviamente estraneo al rapporto di locazione finanziaria o alla vendita con riservato dominio, accertare vigenza ed efficacia del contratto per tutta la sua durata. Conferma di ciò è la stessa rubrica dell'art. 7 (Semplificazione e razionalizzazione della riscossione della tassa automobilistica) – che ne colpisce la ratio legis – e la lettura degli interventi di semplificazione nei lavori preparatori: “La norma autorizza le regioni a stabilire le modalità con le quali le imprese concedenti possono provvedere ad eseguire il versamento delle tasse dovute in luogo dei singoli utilizzatori”. Questa è la situazione normativa precedente lo ius superveniens della L. 06 agosto 2015, n. 125, di conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 19 giugno 2015, n. 78, recante disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. (15G00135) (GU n. 188 del 14-8-2015 – Suppl. Ordinario n. 49), che all'art. 9-bis testualmente recita:

“L'art. 5, co.29, D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53, come modificato dall'art. 7, co. 2, della legge 23 luglio 2009, n. 99, si interpreta nel senso che in caso di locazione finanziaria il soggetto tenuto al pagamento della tassa automobilistica è esclusivamente l'utilizzatore; è configurabile la responsabilità solidale della società di leasing solo nella particolare ipotesi in cui questa abbia provveduto, in base alle modalità stabilite dall'ente competente, al pagamento

cumulativo, in luogo degli utilizzatori, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria”.

Trattandosi di norma “asseritamene” interpretativa ha efficacia ex tunc e trova applicazione anche alla fattispecie in esame, non avendo nessuna delle parti sostenuto che la società di leasing abbia provveduto al pagamento cumulativo, in luogo degli utilizzatori, delle relative tasse automobilistiche dovute dagli utilizzatori in leasing, unica fattispecie in cui è divenuta configurabile la responsabilità solidale della società di locazione finanziaria. Tuttavia, profili di incostituzionalità della valenza interpretativa di tale norma sono stati sollevati dall’appellato, che non ravvisa alcuna connessione, della predetta norma con l’oggetto dell’art. 9, D.L. n.78/2015, poi convertito nella L. 125/2015, intitolata sulla portata degli spazi finanziari concessi su scala regionale con il patto verticale incentivato. In effetti, non può revocarsi in dubbio che il co.9 bis dell’art. 9 del D.L. 78/2015 inserito dalla legge di conversione n. 125/2015, stabilendo che “il soggetto tenuto al pagamento della tassa automobilistica è esclusivamente l’utente” non possa avere valenza retroattiva perché, modifica innovandola (e non interpreta) la precedente fattispecie di obbligazione tributaria nella misura in cui ora assoggetta al tributo esclusivamente l’utente mentre prima prevedeva come obbligati al pagamento della tassa sia il proprietario che l’utente; essendo, quindi, solo apparentemente interpretativa ed in realtà innovativa, con una interpretazione costituzionalmente orientata è applicabile ex nunc. Opinando diversamente la norma de qua sarebbe esposta a censura, come doviziosamente illustrato dall’appellato che ha sollevato questione di incostituzionalità dell’art. 9, co.9 bis del D.L. n. 78/15, come convertito dalla legge 125/15, per violazione, tra l’altro, degli artt. 3, 102 e 103 e 104 della Costituzione per violazione del principio di ragionevolezza e del principio di separazione dei poteri, nonché del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario e al divieto di ingerenza nelle funzioni giurisdizionali, apparendo che il legislatore abbia voluto ingerirsi nel numeroso contenzioso in atto fornendo la soluzione della lite. Relativamente, infine, alle plurime “rationes decidendi” conseguenti a questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza impugnata e specificamente riproposte in sede di appello (al fine di evitare gli effetti di cui all’art. 56, d.lgs. 546/92), alle specifiche censure contro le motivazioni dell’impugnata sentenza, mosse dall’appellante, per le motivazioni già infra esposte – ogni diversa domanda, eccezione e deduzione disattesa, restando assorbita da quanto prefato – il ricorso in appello di S.p.A. deve essere respinto e, in conferma della impugnata sentenza, dichiarato legittimo l’avviso di accertamento impugnato. I contrasti giurisprudenziali ancora esistenti giustificano la compensazione delle spese. **PQM** La CTR di Milano, sezione 6’, definitivamente pronunciando, respinge in toto l’appello e, per l’effetto, conferma l’impugnata sentenza, dichiarando legittimo l’accertamento impugnato. Spese del doppio grado di giudizio compensate.