

IMU e locazione: al conduttore il pagamento dell'imposta

14 Marzo 2019

È lecita la clausola contrattuale che pone in capo al conduttore l'onere di pagare l'IMU sul bene locato, se il pagamento si configura come un'integrazione del canone d'affitto complessivamente dovuto al locatore.

Questo è il principio espresso, di recente, dalla **Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la Sentenza n. 6882/2019** in merito alla validità della clausola di un contratto di locazione commerciale che attribuiva al conduttore l'onere di farsi carico di ogni tassa, imposta ed onere relativo al bene locato tenendo "manlevato" il locatore.

Ad agire in giudizio era stato il conduttore al fine di far valere la nullità della clausola contrattuale che gli aveva imputato il pagamento dell'IMU gravante sull'immobile locato. Tra le motivazioni addotte, vi era la considerazione che la pattuizione che aveva operato la "traslazione di imposta" contraddiceva il principio sancito dall'art. 53 della Costituzione secondo cui ciascuno è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

In tema di IMU, si ricorda che presupposto dell'imposta è il **possesso** di immobili (art.13, comma 2, D.L. 201/2011). L'imposta si applica a qualunque tipologia di immobile (fabbricati ed aree), a qualsiasi uso destinato, esclusa l'abitazione principale(1) e relative pertinenze (box, cantina, soffitta).

Come stabilito dall'art.9 del D.Lgs. 23/2011, e confermato dalla C.M. 3/DF/2012 sono tenuti al pagamento dell'IMU i seguenti soggetti:

- il **proprietario**, ovvero il **titolare di diritti reali** di godimento (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie) sugli immobili, inclusi i terreni, le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione, o scambio, è diretta l'attività dell'impresa;
- il **concessionario**, nell'ipotesi di concessione di aree demaniali;
- il **locatario**, nell'ipotesi di immobili (anche da costruire, ovvero in corso di costruzione), concessi in locazione finanziaria, a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Nel caso di specie si poneva la necessità di chiarire se l'autonomia negoziale privata avrebbe potuto incidere sull'individuazione del soggetto passivo dell'imposta.

Sul punto, nella sentenza in commento, la Corte richiama due importanti pronunce del 1985 (Sentenze n.5 e n.6445) che già avevano affrontato il tema della "traslazione di imposta" seppure in tema di imposte dirette, e ne ripropone le argomentazioni:

- l'autonomia privata non può contravvenire al criterio della progressività dell'imposta (art. 53 Cost.);
- nel sistema costituzionale tributario non basta che **oggettivamente** l'obbligazione fiscale sia soddisfatta, ma occorre anche che essa sia adempiuta dal **soggetto** tenuto a corrisponderla;
- è la rivalsa che rende neutrale la tassazione in capo al conduttore presentandosi come un credito dello stesso verso il contribuente. Di conseguenza **è la pattuizione di esonero dalla rivalsa che comporterebbe l'effetto di alterare immediatamente e direttamente il carico tributario.**

In sostanza il patto traslativo d'imposta è nullo solo quando comporta la mancata corresponsione dell'imposta al fisco, quindi nei casi di rivalsa facoltativa che comporta la perdita da parte del sostituto della qualità di mero anticipatore.

Diverso è il caso in cui la clausola contrattuale non ha a oggetto direttamente il tributo, e non mira a stabilire che debba essere pagato da un soggetto diverso da quello obbligato, ma riguarda una somma di importo pari al tributo, ma con la funzione di integrare il canone di locazione.

L'autonomia negoziale delle parti, chiarisce la Corte, è vincolata per legge per quanto riguarda la durata del contratto, la tutela dell'avviamento e la prelazione, mentre l'ammontare del canone di locazione "è lasciato alla libera determinazione delle parti, che possono ben prevedere l'obbligazione di pagamento per oneri accessori".

È su questi presupposti che la Corte respinge il ricorso del conduttore e conclude che, nel caso di specie, con il contratto di locazione le parti hanno voluto determinare il canone di locazione in due diverse componenti, una costituita dal canone propriamente detto, l'altra costituita dalla pattuizione che ha posto in capo al locatario le tasse, imposte ed oneri relativi ai beni locati. Il termine "manlevare", conclude la Corte, utilizzato nella clausola contrattuale per attribuire il pagamento dell'Imu al conduttore è da intendersi nel senso di "operare un rimborso" o anche "una diversa forma di pagamento variamente posta a carico del conduttore".

(1) L'esclusione dal pagamento dell'IMU per l'abitazione principale non opera in caso di immobili classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.